



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2022. szeptember 15.\*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – Az előzetesen felszámított héa levonásához való jog – Ingatlan adóalanyok közötti értékesítése – Fizetéseképtelenségi eljárás tárgyát képező eladó – Abban álló nemzeti gyakorlat, hogy azzal az indokkal tagadják meg a vevőtől a levonási jogot, hogy az eladónak az áthárított héa megfizetésével kapcsolatos nehézségeiről tudomása volt, vagy azokról tudnia kellett volna – Csalás és joggal való visszaélés – Feltételek”

A C-227/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a Bírósághoz 2021. április 9-én érkezett, 2021. március 31-i határozatával terjesztett elő

az UAB „HA.EN.”

és

a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: C. Lycourgos tanácselnök, S. Rodin, J.-C. Bonichot, L. S. Rossi és O. Spineanu-Matei (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az UAB „HA.EN.” képviseletében G. Kaminskas és Z. Stuglytė advokatai,
- a litván kormány képviseletében K. Dieninis és V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: litván.

- a cseh kormány képviselőjében O. Serdula, M. Smolek és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitė és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2022. május 5-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
meghozta a következő

### **Ítéletet**

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az UAB „HA.EN.” és a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság, a továbbiakban: adóhatóság) között a hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jognak a HA.EN által állítólagosan elkövetett joggal való visszaélés miatti megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

### **Jogi háttér**

#### ***Az uniós jog***

- 3 A héairányelv (7) és (42) preambulumbekzdése a következőképpen szól:

„(7) A közös HÉA-rendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.

[...]

(42) A tagállamoknak meghatározott esetekben képesnek kell lenniük arra, hogy a termékértékesítések vagy szolgáltatások kedvezményezettjét jelöljék meg a HÉA megfizetésére kötelezett személyként. Ez segítheti a tagállamokat abban, hogy meghatározott ágazatokban és bizonyos ügyletfajták esetében egyszerűsítsék a szabályokat, valamint megakadályozzák az adócsalást és adókikerülést.”

4 Ezen irányelv 168. cikke a következőket írja elő:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.

[...]”

5 Az említett irányelv 193. cikke a következőket mondja ki:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

6 Ugyanezen irányelv 199. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

g) ingatlanvagyonnak a végrehajtó által kényszereladási eljárás keretében történő értékesítése.”

7 A héairányelv 273. cikke értelmében:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

[...]”

### ***A litván jog***

8 A Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (a Litván Köztársaság hozzáadottérték-adóról szóló törvénye) 2020. március 5-i IX-751. sz. törvény szerinti változata 58. cikke (1) bekezdésének 1) pontja a következőket írja elő:

„A héaalany jogosult azon beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után előzetesen vagy a behozatalkor felszámított héa levonására, amelyeket a héaalany az alábbi tevékenységek céljára kíván felhasználni: [...] héaköteles termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások;

[...]”

- 9 A Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (a Litván Köztársaság polgári perrendtartása) 2014. május 15-i XII-889. sz. törvény szerinti változata 719. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Ha az árverést ajánlattevő hiányában eredménytelennek nyilvánítják [...], az ingatlant annak árverési indulóára ellenében át kell ruházni a végrehajtást kérő személyre.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

- 10 A „Medicinos bankas” UAB (a továbbiakban: bank) a 2007. szeptember 21-i szerződés alapján ingatlanfejlesztési tevékenységek végzésére kölcsönt nyújtott a „Sostinės būstai” UAB-nak (a továbbiakban: eladó). E szerződés megfelelő teljesítésének biztosítása céljából az eladó a bank javára szerződéses jelzálogjogot alapított egy, Vilnius (Litvánia) városában található telken, amelyen egy építés alatt álló épület állt.
- 11 A 2015. november 27-én kötött követelésengedményezési szerződéssel a HA.EN. ellenérték fejében megszerezte a kölcsönt nyújtó banktól az ez utóbbi és az eladó között kötött hitelszerződésből eredő valamennyi pénzügyi követelést, valamint a kötelezettségek teljesítésének biztosítása céljából alapított összes jogot, ideértve a szerződéses jelzálogjogot is. E szerződés megkötésével a HA.EN. többek között megerősítette, hogy tudomásul vette az eladó gazdasági, pénzügyi, valamint jogi helyzetét, és hogy tisztában van azzal, hogy az eladó fizetéképtelen, és vele kapcsolatban a Vilniaus apygardos teisteimas (vilniusi megyei bíróság, Litvánia) előtt fizetéképtelenségi eljárás van folyamatban. A 2015. december 18-án kötött szerződéssel a bank átruházta a HA.EN.-re az eladó vagyonára alapított jelzálogjogot.
- 12 2016. május 23-i végzésével a bírósági végrehajtó meghirdette az eladó ingatlana egy részének (a továbbiakban: szóban forgó ingatlan) árverésre bocsátását, de egyetlen vevő sem mutatott érdeklődést annak megszerzésére. Mivel az árverésen való értékesítés sikertelen volt, azt ajánlották a HA.EN.-nek, hogy az árverési eljárás keretében a szóban forgó ingatlant a kikiáltási ár összegéért vegye át, ami kielégíti a követeléseinek egy részét. A HA.EN. élt e jogával, és átvette a szóban forgó ingatlant.
- 13 E célból 2016. július 21-én bírósági végrehajtó kiállított egy, a szóban forgó ingatlan tulajdonjogának a HA.EN.-re történő átruházását megállapító okiratot.
- 14 2016. augusztus 5-én az eladó számlát bocsátott ki, amelyen az szerepelt, hogy a szóban forgó ingatlan tulajdonjogát az említett aktussal összesen 5 468 000 euró, azaz 4 519 008,26 euró és 948 991,74 euró héa összege ellenében ruházták át a HA.EN.-re. A HA.EN. elkönyvelte a héát tartalmazó számlát, és a 2016. novemberi héabevallásában levonta az e számlán feltüntetett előzetesen felszámított héát. Az eladó szintén könyvelésbe vette az említett számlát, és a 2016. augusztusi héabevallásában fizetendő héaként vallotta be az azon feltüntetett áthárított héát, de azt soha nem fizette meg az államkincstárnak.
- 15 2016. október 1-jén az eladó csődöt jelentett.
- 16 2016. december 20-án a HA.EN. kérte az adóhatóságtól, hogy térítse vissza számára az előzetesen felszámított héa levonásából eredő héatúlfizetést, vagyis 948 991,74 eurót. Az adóhatóság, miután adóellenőrzést végzett a HA.EN.-nél, megállapította, hogy a HA.EN. rosszhiszeműen járt el, és joggal való visszaélést követett el azáltal, hogy a szóban forgó ingatlan megszerzésére irányuló ügyletet annak ellenére kötötte meg, hogy tudta, vagy tudnia kellett, hogy az eladó nem fizeti meg az

államkincstárnak az ezen ügyletből származó héát. Az adóhatóság a 2017. július 12-i határozatában ezen indokolás alapján tagadta meg a HA.EN.-től az ezen előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, és a héa késedelmes megfizetése miatt 38 148,46 euró összegű kamatot, illetve 284 694 euró összegű bírságot szabott ki vele szemben.

- 17 A HA.EN. megtámadta az adóhatóság e határozatát a Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság), amely a 2018. január 22-i határozatával a késedelmi kamatra és a bírságra vonatkozó részében megsemmisítette az adóhatóság határozatát, de – miután megállapította, hogy a HA.EN. joggal való visszaélést követett el – helybenhagyta azt abban a részben, amelyben az adóhatóság megtagadta a HA.EN.-től az adólevonási jogot.
- 18 A HA.EN. a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság e határozatával szemben keresetet indított a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniausi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia), amely 2018. november 14-i ítéletével helybenhagyta az adóhatóság álláspontját, és a keresetet mint megalapozatlant elutasította.
- 19 2018. december 12-én a HA.EN. keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróságnál, a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága), amely 2020. május 13-i végzésével részben helyt adott annak, hatályon kívül helyezte a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniausi megyei közigazgatási bíróság) ítéletét, és az ügyet visszautalta ez utóbbi elé, jelezve annak többek között azt, hogy meg kell vizsgálnia a joggal való visszaélés jelen ügyben való fennállásának feltételeit és jellemzőit.
- 20 A Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniausi megyei közigazgatási bíróság) az adójogi jogvita újbóli megvizsgálását követően 2020. szeptember 3-i ítéletében ismét megállapította, hogy a HA.EN. joggal való visszaélést követett el, következésképpen kimondta, hogy az adóhatóság jogszerűen tagadta meg tőle az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot. A HA.EN. ekkor újabb keresetet indított a kérdést előterjesztő bíróságnál.
- 21 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy mivel a kényszereladási ügyletre vonatkozó számla egy 4 519 008,26 euró nettó összeget, valamint 948 991,74 euró összegű héát tartalmazott, a HA.EN. ténylegesen viselte a héát. Ennek alapján a kérdést előterjesztő bíróság azon a véleményen van, hogy *a priori* semmi nem tette lehetővé az adóhatóság számára annak megállapítását, hogy a HA.EN. adólevonási joga gyakorlásának a héairányelvben előírt anyagi jogi és alaki feltételei nem teljesültek.
- 22 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az adóhatóság ahhoz, hogy megtagadja a HA.EN.-től a szóban forgó ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó héa levonásához való jogot, megalapozottan hivatkozott-e arra a tényre, hogy a HA.EN. tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az eladó pénzügyi nehézségei és esetleges fizetésektelensége miatt nem fogja vagy nem tudja megfizetni a héát az államkincstár részére.

- 23 E körülmények között határozott úgy a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága), hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az adósemlegesség elvével összefüggésben a [héairányelvet], hogy [azzal nem ellentétes] a nemzeti hatóságok olyan gyakorlat[a], amelynek alapján megtagadják az adóalanytól az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot, ha ingatlanok vásárlásakor tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az eladó – fizetéseképtelensége miatt – nem fizeti be (vagy nem képes befizetni) az áthárított héát az állami költségvetésbe?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

- 24 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 168. cikkének az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az abban álló nemzeti gyakorlat, hogy valamely ingatlan adóalanyok közötti eladása keretében a vevőtől pusztán azon oknál fogva tagadják meg az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot, hogy ez utóbbi tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az eladó nehéz pénzügyi helyzetben van, sőt fizetéseképtelen, és hogy e körülmény azzal a következménnyel járhat, hogy az eladó nem fizeti meg, vagy nem tudja megfizetni a héát az államkincstár részére.
- 25 Előjáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonások rendszerének – amely alá a héairányelv 168. cikke is tartozik – az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától vagy eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd ebben az értelemben: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Amint a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben előírt levonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy az a kérdés, hogy a termékek értékesítője az eladási ügyletet terhelő héát befizette-e vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalanyok az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát (2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A héalevonási jognak az említett héa értékesítő általi tényleges előzetes megfizetésétől való függővé tétele azzal a következménnyel járna, hogy az adóalanyt olyan gazdasági tehernek vetik alá, amely nem rá hárul, és amelynek az elkerülése pontosan az adólevonási rendszer célja (lásd ebben az értelemben: 2012. március 29-i Véleclair ítélet, C-414/10, EU:C:2012:183, 30. pont).
- 27 Ugyanakkor az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a Bíróság következetesen kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az

adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (2019. július 10-i Kuršu zeme ítélet, C-273/18, EU:C:2019:588, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 28 Mivel azonban a levonási jog megtagadása e jog alapvető elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóságok feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsák azon objektív tényezők fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany adócsalást vagy joggal való visszaélést követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel csalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az érintett adóhatóságok bizonyították-e ilyen objektív tényezők fennállását (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 29 Ezen ítélkezési gyakorlatra tekintettel kell meghatározni, hogy a pénzügyi nehézségekkel küzdő társaság által történő ingatlanértékesítés esetén a nemzeti adóhatóságok érvényesen tagadhatják-e meg ezen ingatlan vevőjétől az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot azzal az indokkal, hogy mivel tudomása volt e pénzügyi nehézségről és annak az államkincstár részére történő héafizetésre gyakorolt esetleges következményeiről, e vevő tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, vagy joggal való visszaélést követett el.
- 30 Először is, az ingatlan vevőjének a héacsalást megvalósító ügyletben való esetleges részvételét illetően hangsúlyozni kell, hogy az Unió pénzügyi érdekei magukban foglalják többek között a héából származó bevételeket (2018. május 2-i Scialdone ítélet, C-574/15, EU:C:2018:295, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Arra is emlékeztetni kell, hogy „az Európai Közösségek pénzügyi érdekeit sértő csalásnak” az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, 1995. július 26-án Brüsszelben aláírt és a Tanács 1995. július 26-i jogi aktusához (HL 1995. C 316., 48. o.; magyar nyelvű kiadás 19. fejezet, 1. kötet, 9. o.) csatolt egyezmény 1. cikkében meghatározott fogalma magában foglalja többek között „a következőkre vonatkozó minden szándékos cselekmény[t] vagy mulasztás[t]: olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy előterjesztése, amelyek következménye az Európai Közösségek általános költségvetéséből vagy az Európai Közösségek kezelésében levő, illetve az Európai Közösségek nevében kezelt költségvetésekből biztosított pénzeszközök jogtalan megszerzése vagy visszatartása”. Következésképpen, és amint az előző pontból következik, e fogalom magában foglal minden olyan szándékos cselekményt vagy mulasztást, amely sérti az egységes héamértéknek az uniós szabályok alapján meghatározott harmonizált héaalapra való alkalmazásából származó bevételeket (lásd ebben az értelemben: 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet, C-105/14, EU:C:2015:555, 41. pont).
- 32 A Bíróság már kimondta, hogy amennyiben az adóalany a héával összefüggő bevallási kötelezettségeinek megfelelő módon eleget tett, pusztán a megfelelően bevallott héa megfizetésének elmulasztása – függetlenül attól, hogy e mulasztás szándékosan vagy nem szándékosan valósult meg – nem minősül héacsalásnak (lásd ebben az értelemben: 2018. május 2-i Scialdone ítélet, C-574/15, EU:C:2018:295, 38–41. pont).
- 33 Következésképpen nem állapítható meg, hogy a pénzügyi nehézségekkel szembesülő, végrehajtható követelés azon kötelezett adóalanya, aki a törvény által szabályozott kényszereladási eljárás keretében adósságai kiegyenlítése céljából értékesíti valamely

vagyontárgyát, majd bevallja az ezen az alapon fizetendő héát, azonban ezt követően e nehézségek miatt részben vagy egészben nem tudja megfizetni az említett héát, pusztán e ténynél fogva héacsalást követ el. Következésképpen ilyen körülmények között még kevésbé róható fel az ilyen ingatlan vevőjének, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ingatlan megszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt.

- 34 Másodsor, ami a szóban forgó ingatlan vevője által esetlegesen elkövetett joggal való visszaélést illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az uniós héajoggal ellentétes az, ha az adóalany az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg (2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 85. pont). E jogot ugyanis nem lehet a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására is kiterjeszteni, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy visszaélésszerűen részesüljenek az uniós jog által biztosított előnyökből (lásd ebben az értelemben: 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 26. pont).
- 35 A héa területén a visszaélésszerű magatartás fennállásának megállapításához két feltétel együttes teljesülése szükséges. Egyrészt a szóban forgó ügyleteknek a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális alkalmazása ellenére olyan adóelőny megszerzését kell eredményezniük, amelynek a nyújtása ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek alapvető célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennek keretében a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályai alapján fennállnak-e a visszaélésszerű magatartás megállapításának feltételei. Azonban a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során adott esetben pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjanak a nemzeti bíróságnak az értelmezéséhez (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 76. és 77. pont).
- 36 Az első feltételt illetően meg kell állapítani, hogy még ha feltételezzük is, hogy azon héának az ingatlan vevője által szándékozott levonása, amelyet ezen ingatlan átvételekor előzetesen megfizetett, adóelőnynek minősíthető, az nem tekinthető ellentétesnek a héairányelv célkitűzéseivel. Amint a főtanácsnok az indítványának 40–44. pontjában hangsúlyozta, ezt tanúsítja a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontja, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a fordított adózás mechanizmusát alkalmazzák, és a héakötelezettséget azon adóalanyra hárítsák, aki számára az ezen adó hatálya alá tartozó ügyletet teljesítették, abban az esetben, ha a végrehajtható követelés kötelezettje által kényszereladási eljárás keretében eladott ingatlant értékesítenek. Bár a Litván Köztársaság úgy döntött, hogy nem alkalmazza ezt a mechanizmust, az e rendelkezésben előírt lehetőség maga is azt tanúsítja, hogy az uniós jogalkotó az ingatlan vevője által a kényszereladás keretében megfizetett héa levonását nem tekintette a héairányelv célkitűzéseivel ellentétesnek.
- 37 Kétségtelen, hogy a 2021. május 20-i ALTI-ítélet (C-4/20, EU:C:2021:397) 42–45. pontjában a Bíróság lényegében kimondta, hogy a héairányelvvel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a héa megfizetésére kötelezett személy szerződéses partnerét, akiről megállapították, hogy tudta, vagy tudnia kellett volna arról, hogy ezen adóalany nem fizeti meg ezen adót, miközben maga gyakorolja az adólevonási jogát, a meg nem fizetett héa és annak megnövelt összege tekintetében egyetemleges adósnak kell tekinteni.



- 38 Mindazonáltal a főtanácsnok által az indítványának 46. és 47. pontjában kifejtett okokból meg kell állapítani, hogy azon adóalany helyzete, aki a törvény által szabályozott kényszereladási eljárás eredményeként a hatóságok ellenőrzése mellett ingatlant vásárol, nem hasonlítható az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szóban forgó, a héafizetésre kötelezett fő adós szerződéses partnerének helyzetéhez. Kizárólag azon pénzügyi nehézségekből, amelyekkel a végrehajtás útján értékesített ingatlanát eladó adós szembesül, ugyanis nem lehet annak arra irányuló jogellenes szándékára következtetni, hogy nem fizeti meg a héát. Ennélfogva pusztán ezen az alapon nem tekinthető úgy, hogy a vele megvalósított kereskedelmi ügylet révén ezen ingatlan vevője joggal való visszaélést követ el.
- 39 A joggal való visszaélést megvalósító második feltétel szerint az objektív körülmények összességéből annak kell következnie, hogy a szóban forgó ügylet alapvető célja az adóelőny megszerzésére korlátozódik. E tekintetben először is meg kell jegyezni, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben a HA.EN. az eladó hitelezője volt, és a szóban forgó ingatlanon jelzáloggal rendelkezett, amely ingatlan kényszereladás tárgyát képezte. Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy az ilyen biztosítékkal ellátott ingatlanok hitelező általi, sikertelen árveréseket követően történő átvétele alapvetően nem valamilyen adóelőny megszerzésével, hanem azon szándékával indokolható, hogy követelésének részben vagy egészben való kielégítését a rendelkezésére álló törvényes eszközök – mint például a kényszereladási eljárás – útján a fizetéseketelenségi eljárás alá vont adósnál elérje.
- 40 Figyelembe véve azt a tényt, hogy az ilyen ügyletre a törvény által szabályozott olyan eljárás keretében kerül sor, amely kétségtelenül arra irányul, hogy olyan kivételes körülmények között alkalmazzák, mint a gazdasági szereplő fizetéseketelensége, azonban az a gazdasági élet szoros velejárója, és tekintettel az általa kitűzött *a priori* jogszerű célra, az nem tekinthető olyan tisztán mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző és kizárólag adóelőny megszerzésére irányuló ügyletnek, amelyet a visszaélés tilalmára vonatkozó elv tilt (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. május 20-i ALTI-ítélet, C-4/20, EU:C:2021:397, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 41 E tekintetben az, hogy a vevőnek tudomása volt az eladó pénzügyi nehézségeiről vagy esetleges fizetéseketelenségéről, vagy – mint a jelen ügyben – a fizetéseketelenségi eljárás megindításáról, valamint hogy e körülmények esetlegesen milyen hatással vannak az ügyletre vonatkozó héának az államkincstár részére történő megfizetésére, a kényszereladási eljárások szerves részét képező körülménynek tűnik, és önmagában nem elegendő a szóban forgó ügylet visszaélésszerű jellegének megállapításához, következésképpen pedig a levonási jog megtagadásának indokolásához.
- 42 A fentiek fényében valamely tagállam adóhatóságai az uniós jog szempontjából nem tekinthetik érvényesen úgy, hogy valamely ingatlanok a törvény által szabályozott kényszereladási eljárást követően adóalanyok közötti eladása keretében pusztán az a tény, hogy a vevő tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az eladó pénzügyi nehézségekkel küzd, és ez azzal a következménnyel járhat, hogy ez utóbbi nem fizeti meg a héát az államkincstárnak, azt jelenti, hogy e vevő joggal való visszaélést követett el, és következésképpen meg kell tagadni tőle a héalevonáshoz való jogot.
- 43 Az ilyen nemzeti gyakorlat ellentétes lenne az adósemlegesség elvével is, mivel azt jelenti, hogy az ingatlanok vevői nem vonhatják le a kényszereladási eljárás keretében előzetesen megfizetett héát, ami azzal jár, hogy rájuk hárítja ezen adó terhét, míg az adósemlegesség elvének éppen az a célja,

hogya a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i Malburg ítélet, C-204/13, EU:C:2014:147, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 44 Az említett gyakorlat az ilyen vevőkre hárítja annak kockázatát, hogy az eladó fizetéseképtelensége hatással van a héának az államkincstár részére történő tényleges megfizetésére, amely kockázatot azonban főszabály szerint az államkincstárnak kell vállalnia.
- 45 Ez a következtetés annál is inkább érvényes, mivel a Litván Köztársaság úgy döntött, hogy nem él a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének g) pontjában biztosított azon lehetőséggel, hogy ilyen konkrét körülmények között fordított adózási mechanizmust vezet be, amelynek éppen az a célja, hogy mérsékelje a héafizetésre kötelezett fizetéseképtelenségének kockázatát (lásd ebben az értelemben: 2013. június 13-i Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet, C-125/12, EU:C:2013:392, 28. pont).
- 46 Amint a főtanácsnok az indítványának 47., 51. és 52. pontjában megjegyezte, az említett gyakorlat, mivel megfosztja a levonáshoz való jogától azokat az adóalanyokat, akik kényszereladás keretében szereztek ingatlant, hozzájárulhat a potenciális vevők körének korlátozásához is. Következésképpen az ellentétes az ilyen típusú eljárások céljával, vagyis az adós eszközeinek annak érdekében történő optimális értékesítésével, hogy a hitelezőket a lehető legnagyobb mértékben kielégítsék. Ezenkívül elszigeteli a pénzügyi nehézségekkel küzdő gazdasági szereplőket, és az adósemlegesség elvével összeegyeztethetetlen módon akadályozza azoknak az ügyletek megvalósításához való képességét, ami ellentétes az adóalanyok között a pénzügyi helyzetük alapján tett megkülönböztetésekkel.
- 47 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkének az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az abban álló nemzeti gyakorlat, hogy valamely ingatlan adóalanyok közötti eladása keretében a vevőtől pusztán azon oknál fogva tagadják meg az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot, hogy ez utóbbi tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az eladó nehéz pénzügyi helyzetben van, sőt fizetéseképtelen, és hogy e körülmény azzal a következménnyel járhat, hogy az eladó nem fizeti meg, vagy nem tudja megfizetni a héát az államkincstár részére.

### **A költségekről**

- 48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének az adósemlegesség elvével összefüggésben értelmezett a) pontját**

**a következőképpen kell értelmezni:**

**azzal ellentétes az abban álló nemzeti gyakorlat, hogy valamely ingatlan adóalanyok közötti eladása keretében a vevőtől pusztán azon oknál fogva tagadják meg az előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héta) levonásához való jogot, hogy ez utóbbi tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az eladó nehéz pénzügyi helyzetben van, sőt fizetéseképtelen, és hogy e körülmény azzal a következménnyel járhat, hogy az eladó nem fizeti meg, vagy nem tudja megfizetni a héát az államkincstár részére.**

Aláírások