

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2022. szeptember 15.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (hóa) – 2006/112/EK irányelv – Az elzeteresen felszámított hóa levonásához való jog – Ingatlan adóalanyok közötti értékesítése – Fizetésektelenségi eljárás tárgyát képez? eladó – Abban álló nemzeti gyakorlat, hogy azzal az indokkal tagadják meg a vev?t?l a levonási jogot, hogy az eladónak az áthárított hóa megfizetésével kapcsolatos nehézségeir?l 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 elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litvánia legfels?bb közigazgatási bírósága) a Bírósághoz 2021. április 9-én érkezett, 2021. március 31-i határozatával terjesztett el?

az **UAB „HA.EN.”**

és

a **Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? 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 (el?adó) bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az UAB „HA.EN.” képviseletében G. Kaminskas és Z. Stuglyt? advokatai,
- a litván kormány képviseletében K. Dieninis és V. Kazlauskait??Šven?ionien?, meghatalmazotti min?ségben,
- a cseh kormány képviseletében O. Serdula, M. Smolek és J. Vl?il, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskait? és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2022. május 5?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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 Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett m?köd? 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 lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (7) és (42) preambulumbekkezdése a következ?képpen 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 egyszer?sítsék a szabályokat, valamint megakadályozzák az adócsalást és adókikerülést.”

4 Ezen irányelv 168. cikke a következ?ket írja el?:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetend? adó összegéb?l levonni a következ? összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítend? termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetend? vagy megfizetett HÉA?t.

[...]”

5 Az említett irányelv 193. cikke a következ?ket mondja ki:

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

6 Ugyanezen irányelv 199. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A tagállamok elírhatják, 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 kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

[...]”

A litván jog

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

„A héalany jogosult azon beszerzett és/vagy behozott termékek és/vagy szolgáltatások után elzetesen vagy a behozatalkor felszámított héal levonására, amelyeket a héalany az alábbi tevékenységek céljára kíván felhasználni: [...] héalköteles termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások;

[...]”

9 A Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (a Litván Köztársaság polgári perrendtartása) 2014. május 15-én 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 elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10 A „Medicinos bankas” UAB (a továbbiakban: bank) a 2007. szeptember 21-én szerződés alapján ingatlanfejlesztési tevékenységek végzésére kölcsönt nyújtott a „Sostinė bėstai” 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 fizetéseképtelen, és vele kapcsolatban a Vilniaus apygardos teismas (vilniausi megyei bíróság, Litvánia) eltt fizetéseképtelenségi eljárás van folyamatban. A 2015. december 18-án kötött

szereződéssel a bank átruházta a HA.EN.-re az eladó vagyonára alapított jelzálogjogot.

12 2016. május 23-ii 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 hea összege ellenében ruházták át a HA.EN.-re. A HA.EN. elkönyvelte a héat tartalmazó számlát, és a 2016. novemberi héabevallásában levonta az e számlán feltüntetett elzetesen 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 elzetesen felszámított hea levonásából eredő héatülfizetést, 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-ii határozatában ezen indokolás alapján tagadta meg a HA.EN.-től az ezen elzetesen felszámított hea levonásához való jogot, és a hea 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-nél (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság), amely a 2018. január 22-ii 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-nál (vilnusi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia), amely 2018. november 14-ii ítéletével helybenhagyta az adóhatóság álláspontját, és a keresetet mint megalapozatlant elutasította.

19 2018. december 12-én a HA.EN. keresetet indított a kérdést elterjesztő bíróságnál, a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas-nál (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága), amely 2020. május 13-ii végzésével részben helyt adott annak, hatályon kívül helyezte a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilnusi 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 (vilnusi megyei közigazgatási bíróság) az adójogi jogvita újbóli megvizsgálását követően 2020. szeptember 3-ii ítéletében ismét

megállapította, hogy a HA.EN. joggal való visszaélést követett el, következésképpen kimondta, hogy az adóhatóság jogszerűen tagadta meg tőle az elzáró felszámított hűa levonásához való jogot. A HA.EN. ekkor újabb keresetet indított a kérdést elzáró bíróságnál.

21 A kérdést elzáró bíróság megjegyzi, hogy mivel a kényszereladási ügyletre vonatkozó számla egy 4 519 008,26 euró nettó összeget, valamint 948 991,74 euró összegű hűát tartalmazott, a HA.EN. ténylegesen viselte a hűát. Ennek alapján a kérdést elzáró 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 hűairányelvben elzáró anyagi jogi és alaki feltételei nem teljesültek.

22 Mindazonáltal a kérdést elzáró bíróság arra keresi a választ, hogy az adóhatóság ahhoz, hogy megtagadja a HA.EN.-től a szóban forgó ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó hűa 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 fizetéseképtelensége miatt nem fogja vagy nem tudja megfizetni a hűát az államkincstár részére.

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

„Úgy kell-e értelmezni az adósemlegesség elvével összefüggésben a [hűairányelvet], hogy [azzal nem ellentétes] a nemzeti hatóságok olyan gyakorlat[a], amelynek alapján megtagadják az adóalanytól az elzáró felszámított hűa 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 hűát az állami költségvetésbe?”

Az elzáró döntéshozatalra elzáróított kérdésről

24 Kérdésével a kérdést elzáró bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hűairányelv 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 elzáró megfizetett hűa 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 hűát az államkincstár részére.

25 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő hűából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy elzáró megfizetett hűát, az uniós szabályozás által bevezetett közös hűarendszer egyik alapelvét képezi. Az adólevonások rendszerének – amely alá a hűairányelv 168. cikke is tartozik – az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hűa terhe alól. A közös hűarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától vagy eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek fűszabály szerint maguk is hűakötelesek (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 ítélezési gyakorlat). Amint a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, a hűairányelv 167. és azt követő cikkeiben elzáró levonási jog a hűa mechanizmusának szerves részét képezi, és fűszabály szerint nem korlátozható (2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

26 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy az a kérdés, hogy a termékek értékesítje az eladási ügyleteket terhel? héát befizette?e vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalanynak az elztesen 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 értékesít? általi tényleges elztes megfizetését? való függ?vé 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 elmozdított célkitzés, és a Bíróság következetesen kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszeren. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított elnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszeren 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 alapvet? elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóságok feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsák azon objektív tényez?k 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 követen a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az érintett adóhatóságok bizonyították-e ilyen objektív tényez?k 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 küzd? társaság által történ? ingatlanértékesítés esetén a nemzeti adóhatóságok érvényesen tagadhatják-e meg ezen ingatlan vev?jét?l az elztesen megfizetett héa levonásához való jogot azzal az indokkal, hogy mivel tudomása volt e pénzügyi nehézségr?l és annak az államkincstár részére történ? héafizetésre gyakorolt esetleges következményeir?l, e vev? tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt, vagy joggal való visszaélést követett el.

30 Elször is, az ingatlan vev?jének a héacsalást megvalósító ügyletben való esetleges részvételét illeten 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 sért? 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 nyelv? különkiadás 19. fejezet, 1. kötet, 9. o.) csatolt egyezmény 1. cikkében meghatározott fogalma magában foglalja többek között „a következ?kre vonatkozó minden szándékos cselekmény[t] vagy mulasztás[t]: olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy elterjesztése, amelyek következménye az Európai Közösségek általános költségvetéséb?l vagy az Európai Közösségek kezelésében lev?, illetve az Európai Közösségek nevében kezelt költségvetésekb?l biztosított pénzeszközök jogtalan megszerzése vagy visszatartása”. Következésképpen, és amint az elz? 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-ai 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 megfelel? módon eleget tett, pusztán a megfelel?en 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-ai 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 Másodszor, 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 elzárva megfizetett héa levonásához való jogát olyan ügyletekkel kapcsolatban gyakorolja, amelyek visszaélésszerű magatartást valósítanak meg (2006. február 21-ai 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-ai 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 térnie, hogy a szóban forgó ügyletek alapvető célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik (lásd ebben az értelemben: 2006. február 21-ai Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont; 2021. november 11-ai 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-ai 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 elírt lehetőség maga is azt tanúsítja, hogy az uniós jogalkotó az ingatlan vevője által a kényszereladás keretében megfizetett hía 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 hía megfizetésére kötelezett személy szerződéses partnerét, akivel 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 hía 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 adóelny 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 ingatlannak a hitelező általi, sikertelen árveréseket követően történő átvétele alapvetően nem valamilyen adóelny megszerzésével, hanem azon szándékával indokolható, hogy követelésének részben vagy egészben való kielégítését a rendelkezésére álló törvényes eszközök – mint például a kényszereladási eljárás – útján a fizetéseképtelenségi 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 kétségkívül arra irányul, hogy olyan kivételes körülmények között alkalmazzák, mint a gazdasági szereplő fizetéseképtelensége, 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 adóelny 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 fizetéseképtelenségéről, vagy – mint a jelen ügyben – a fizetéseképtelenségi 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 ingatlannak 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 a vevő joggal való visszaélést követett el, és következésképpen meg kell tagadni tehát 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 elzárva megfizetett héát, ami azzal jár, hogy rájuk hárítja ezen adó terhét, míg az adósemlegesség elvének éppen az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett hűa 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 hűának az államkincstár részére történő tényleges megfizetésére, amely kockázatot azonban a szabály szerint az államkincstárnak kell vállalnia.

45 Ez a következtetés annál is inkább érvényes, mivel a Litván Köztársaság úgy döntött, hogy nem él a hűairányelv 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 hűafizetésre 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 tanácsnok 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 elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hűairányelv 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 vevő csak pusztán azon oknál fogva tagadják meg az elzárva megfizetett hűa levonásához való jogot, hogy ez utóbbi tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az eladó nehéz pénzügyi helyzetben van, tehát fizetéseképtelen, és hogy a 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 elterjesztő 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-ai 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 elzeteresen megfizetett hozzáadottértékadó (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

* Az eljárás nyelve: litván.