

C-227/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. április 9.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. március 31.

Felperes és fellebbező:

„HA.EN.” UAB

Alperes és ellenérdekű fél:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Az alapeljárás tárgya

A felperes előzetesen felszámított hea levonásához való joga elismerésének olyan esetben történő megtagadásával kapcsolatos adójogi jogvita, amikor a felperesnek az ingatlanvásárláskor tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az eladó – fizetéseképtelensége miatt – nem fizeti be az áthárított héát az állami költségvetésbe.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek és az adósemlegesség elvének az értelmezése.

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikkének harmadik bekezdése.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Úgy kell-e értelmezni az adósemlegesség elvével összefüggésben közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, hogy az tiltja/nem tiltja a nemzeti hatóságok olyan gyakorlatát, amelynek alapján megtagadják az adóalanytól az előzetesen felszámított hía 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?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 168. cikkének a) pontja.

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

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

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

A Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (a Litván Köztársaság polgári perrendtartása) (a 2014. május 15-i XII-889. sz. törvénnyel módosított változat) 719. cikkének 1. bekezdése:

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

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A „Medicinos bankas” UAB (a továbbiakban: bank) a 2007. szeptember 21-i hitelszerződés alapján kölcsönt nyújtott a „Sostinės būstai” UAB-nak (a továbbiakban: hitelfeltevő) ingatlanfejlesztési tevékenységek végzésére, és a szerződés megfelelő teljesítésének biztosítása céljából a hitelfeltevő szerződéses jelzálogjogot alapított egy Vilnius városában található telken és az azon található, építés alatt álló épületen.
- 2 A felperes a 2015. november 27-i engedményezési szerződéssel ellenérték fejében megszerezte a banktól az utóbbi által a hitelfeltevővel kötött hitelszerződésből

eredő valamennyi pénzügyi követelést, valamint a kötelezettségek teljesítésének biztosítása céljából alapított összes jogot, ideértve a fent említett szerződéses jelzálogjogot is. E szerződés megkötésével a felperes többek között megerősítette, hogy megismerte a hitelfelvevő gazdasági, pénzügyi, valamint jogi helyzetét, és hogy tisztában van azzal, hogy a hitelfelvevő fizetéseképtelen, és vele kapcsolatban reorganizációs eljárás van folyamatban.

- 3 2016. május 23-i végzésével a bírósági végrehajtó meghirdette a hitelfelvevő ingatlana egy részének árverését, de egyetlen vevő sem mutatott érdeklődést ezen ingatlan iránt.
- 4 Miután az árverésre nem került sor, a felperesnek felajánlották, hogy vegye át a hitelfelvevő ezen ingatlanát (a továbbiakban: ingatlan), kielégítve ezáltal saját követeléseinek egy részét. A felperes élt e jogával, és átvette az ingatlan.
- 5 E célból 2016. július 21-én a végrehajtást kérő személy részére történő ingatlanátruházásról szóló okiratot állítottak ki, amellyel a bírósági végrehajtó átruházta a felperesre az 5 468 000 euró értékű ingatlan.
- 6 2016. augusztus 5-én a hitelfelvevő héát tartalmazó számlát állított ki, amely szerint az ingatlan 4 519 008,26 euró és 948 991,74 euró hea ellenében ruházta át. A felperes elkönyvelte a héát tartalmazó számlát, levonta az előzetesen felszámított héát, és a 2016. novemberi héabevallásában bevallotta azt.
- 7 A hitelfelvevő felvitte a könyvelésébe a héát tartalmazó számlát, a 2016. augusztusi héabevallásában bevallotta a héát tartalmazó számlán feltüntetett áthárított héát, de nem fizette be ezt a héát az állami költségvetésbe. 2016. október 1-jén a hitelfelvevő fizetéseképtelenségi eljárás alatt álló társasággá vált.
- 8 A felperes 2016. december 20-án kérelmet nyújtott be a Valstybinė mokesčių inspekcijához (nemzeti adóhatóság, Litvánia; a továbbiakban: adóhatóság) a bevallott és levonható előzetesen felszámított héából származó héatülfizetés összegének visszatérítése iránt. A felperesnél lefolytatott adóellenőrzést követően az adóhatóság megállapította, hogy a felperes – mivel az ingatlan megvásárlására irányuló ügyleteket kötött, és tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a hitelfelvevő nem fizet héát ezen ügyletek után – tisztességtelenül járt el, és joggal való visszaélést követett el, ami miatt nem volt jogosult a hea levonására. Ezért a 2017. július 12-i határozattal megtagadták a felperestől a 948 980 euró összegű hea levonásához jogot, a hea késedelmes megfizetése miatta 38 148,46 euró kamatot számítottak fel vele szemben, és 284 694 euró héabírságot szabtak ki rá.
- 9 A felperes panaszt nyújtott be az adóhatóság e határozata ellen a Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėshez (a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság, Litvánia; a továbbiakban: adójogi jogvitákban eljáró bizottság), amely a 2018. január 22-i határozatával a felszámított késedelmi kamatra és a kiszabott bírságra vonatkozó részében megsemmisítette az adóhatóság határozatát, de – miután megállapította,

hogy a felperes joggal való visszaélést követett el – helybenhagyta az adóhatóság határozatát annyiban, amennyiben az nem ismerte el az említett adóalany héalevonási jogát.

- 10 A felperes keresetet indított az adójogi jogvitákban eljáró bizottság határozatának utóbbi részével szemben a Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniausi megyei közigazgatási bíróság, Litvánia) előtt, amely 2018. november 14-i ítéletével a keresetet mint megalapozatlant elutasította.
- 11 A felperes fellebbezésének részben helyt adva a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága) a 2020. május 13-i végzésével hatályon kívül helyezte az elsőfokú bíróság fent említett ítéletét, és az ügyet újbóli elbírálásra visszautalta ez utóbbi bíróság elé, megállapítva többek között, hogy az elsőfokú bíróságnak értékelnie kell a szóban forgó ügyben a joggal való visszaélés fennállásának feltételeit és az arra utaló jeleket.
- 12 A Vilniaus apygardos administracinis teismas (vilniausi megyei közigazgatási bíróság) az adójogi jogvita újbóli megvizsgálását követően 2020. szeptember 3-i ítéletében megállapította, hogy a felperes joggal való visszaélést követett el, és az adóhatóság ezért jogszerűen tagadta meg az előzetesen felszámított héa levonásához való jogának elismerését. A felperes ismét fellebbezést nyújtott be a Lietuvos vyriausiasis administracinis teismashoz (Litvánia legfelsőbb közigazgatási bírósága).

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

Előzetes megjegyzések

- 13 A jelen ügyben az adóhatóság először is megtagadta a felperestől az adólevonási jogot, miután megállapította, hogy az az ingatlan megvásárlásakor és az előzetesen felszámított héa levonása iránti kérelem benyújtásakor joggal való visszaélést követett el, mert tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a hitelfelvevő nem fizeti be az áthárított héát az állami költségvetésbe, vagyis tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy hozzájárul az adófizetés elmulasztásához, ennek ellenére mégis ilyen ügyletet hajtott végre.
- 14 Ezen okok miatt az adóhatóság a felperes „tisztelességtelenségét” is megállapította, úgy ítélve meg, hogy adókijátszással vagy adócsalással járó ügyletben vett részt.
- 15 Az ügy tényállása indokolja annak megállapítását, hogy a felperesnek tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az ingatlan átvételét követően a hitelfelvevő nem tudja teljesíteni a héa állami költségvetésbe történő befizetésére vonatkozó kötelezettségét, mivel:
 1. a fent említett szerződések bankkal történő megkötésekor a felperes megismerte a hitelfelvevő pénzügyi helyzetét, és tájékoztatást kapott a

megindult reorganizációs eljárásról, valamint a bank arra irányuló korábbi szándékáról, hogy a hitelfelvevő fizetéseképtelensége miatt fizetéseképtelenségi eljárást indítson;

2. az ingatlan megvásárlásakor annak ellenértékét egy követelés beszámítása képezte, és a hitelfelvevő ténylegesen semmilyen pénzeszközt nem kapott;
 3. az ingatlan megvásárlásának időpontjában a felperes egyik részvényese a hitelfelvevő önálló hitelezője és a szerkezetátalakítás alatt álló hitelfelvevő hitelezői gyűlésének elnöke volt, és kétségtelenül tudomása volt arról, hogy a hitelfelvevőnek nincsen más eszköze, és hogy amint a felperes átveszi egyetlen eszközét, már nem lesz lehetőség befizetni a héát az állami költségvetésbe vagy kielégíteni a többi hitelező követelését.
- 16 Azt is meg kell állapítani, hogy a hitelfelvevő annak tudatában értékesítette az ingatlant, hogy fizetéseképtelensége miatt nem fizeti be a héát az állami költségvetésbe.

Az előzetesen felszámított héa levonásához való jog, ha az eladó nem fizette be az áthárított héát az állami költségvetésbe

- 17 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat vagy igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd: 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bíróság több alkalommal megállapította, hogy az említett jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet, C-518/14, EU:C:2016:691, 37. pont; 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 18 A héa közös rendszere valamennyi gazdasági tevékenység adóterhe tekintetében, azok céljától és eredményétől függetlenül, biztosítja a semlegességet, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd: 2019. július 3-i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge ítélet, C-316/18, EU:C:2019:559, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. március 18-i A. [Az adólevonási jog gyakorlása] ítélet, C-895/19, EU:C:2021:216, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezért ha az ügyletek értékeléséből az következik, hogy a szóban forgó termékértékesítéseket ténylegesen teljesítették, és az adólevonást igénylő személy e termékeket utóbb adóköteles ügyleteihez használta fel, főszabály szerint nem utasítható el a levonási jog (2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 33. pont).

- 19 Az eljáró bírósági tanács véleménye szerint az eljárásban részt vevő felek érveinek és az ügyben rendelkezésre álló objektív adatoknak a fényében a jelen esetben teljesülnek a héalevonási jog fennállásának fent említett feltételei.
- 20 Az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem mindazonáltal a héairányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a Bíróság több alkalommal 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 (lásd: 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 21 Említésre került, hogy a felperestől lényegében azért tagadták meg a héalevonási jogot, mert megállapítást nyert, hogy joggal való visszaélést követett el, és tisztességtelenül járt el.
- 22 A joggal való visszaélést illetően a Bíróság kifejtette, hogy a héarendszerben a visszaélésszerű magatartás megállapításához két feltétel teljesülése szükséges, vagyis egyrészt az, hogy a héairányelv vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja ezen adóelőny megszerzése (lásd: 2019. július 10-i Kuršu zeme ítélet, C-273/18, EU:C:2019:588, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A visszaélésszerű magatartás tilalmának elve tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 35. és 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 23 A jelen esetben először is nem egyértelmű, hogy az előzetesen felszámított héalevonásához való jog gyakorlásának célja összeegyeztethetetlen-e a héairányelv e jogot megállapító rendelkezéseinek célkitűzéseivel, mert a levonni kért héát az eladó fizetéseképtelensége miatt nem fizették be az állami költségvetésbe, még ha az adóalany tudomása volt is, vagy tudomással kellett volna lennie is erről.
- 24 E tekintetben a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az a tény, hogy az érintett termékekre vonatkozó korábbi ügyleteket terhelő héát befizették-e az állami költségvetésbe, vagy sem, *nem befolyásolja a héalevonási jogot* (2020. szeptember 3-i Vikingo Fővállalkozó végzés, C-610/19, EU:C:2020:673, 62. pont; 2006. január 12-i Optigen és társai ítélet, C-354/03, C-355/03 és C-484/03, EU:C:2006:16, 54. pont; 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 28. pont; 2017. november 9-i Wind Innovation 1 ítélet, C-552/16, EU:C:2017:849, 44. pont). Ezt a Bíróság a héairányelv 168. cikkének a) pontjában használt „fizetendő vagy megfizetett” kifejezés értelmezése során is megerősítette

(lásd ebben az értelemben: 2012. március 29-i Véleclair ítélet, C-414/10, EU:C:2012:183, 25. pont; 2015. október 22-i PPUH Stehcamp ítélet, C-277/14, EU:C:2015:719, 45. pont).

- 25 A Bíróság által a 2012. március 29-i Véleclair ítéletben (C-414/10, EU:C:2012:183) elvégzett értékelésből továbbá az a következtetés vonható le, hogy az adóalany olyan cselekményei, amelyek a behozatalkor felszámított héa meg nem fizetéséhez vezettek, nem szüntetik meg az adóalany ahhoz való jogát, hogy később levonja ezt a héát, még akkor sem, ha azt végül nem fizették be az állami költségvetésbe az adóalany ellen indított fizetéseképtelenségi eljárás miatt. Más szóval úgy tekinthető, hogy az említett ítélet lényegében elismerte, hogy a behozatalkor felszámított héa levonásához való jog akkor is fennáll, ha e jog gyakorlására annak tudatában kerül sor, hogy ezt a héát nem fogják megfizetni.
- 26 Másodszor, a jelen esetben a felperes, bár tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a hitelfelvevő nem képes befizetni az állami költségvetésbe az áthárított héát, a követelés rendezésének olyan módját választotta, amely lehetővé tette, hogy jogosulttá váljon az előzetesen felszámított héa levonására, azaz megfelelő adóelőnyhöz vezetett. Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez (lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont), és nem kötelesek a magasabb összegű héa befizetésével járó ügyletet választani (lásd: 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 27. pont).
- 27 Harmadszor, úgy kell tekinteni, hogy a jelen esetben *az a pusztán körülmény*, hogy követelése egy részének érvényesítése során a felperes a jogszabályban meghatározott eljárásnak megfelelően egy nagy értékű ingatlan tulajdonjogát szerezte meg az adóstól, nem támasztja alá azt a következtetést, hogy ezen ügylet kizárólagos vagy fő célja adóelőny megszerzése volt.
- 28 Ami a felperes tisztességtelenségét mint héalevonási joga megtagadásának egyik előfeltételét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az adóalanytól többek között akkor kell megtagadni a héalevonási jogot, ha tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt (lásd például: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 46. pont; 2019. október 16-i Glencore Agriculture Hungary ítélet, C-189/18, EU:C:2019:861, 35. pont).
- 29 Kérdéses azonban, hogy megállapítható-e a Bíróság ítélkezési gyakorlatában említett héacsalás (vagy adókijátszás), ha 1. olyan körülmények között kerül sor ingatlanok értékesítésére, amikor a bírósági végrehajtó az eladó eszközeiből hajt be követeléseket, 2. az eladó bevallja az áthárított héát, de 3. fizetéseképtelensége miatt nem fizeti meg azt (azaz az eladó objektíve nem rendelkezik az állam felé fennálló kötelezettségének teljesítéséhez szükséges pénzeszközökkel).

- 30 Másfelől annak eldöntése kapcsán, hogy a jelen esetben mit kell „héacsalásnak” tekinteni, meg kell jegyezni, hogy a héairányelv vonatkozó rendelkezéseiből nem derül ki a szóban forgó fogalom tartalma. A Bíróság sem határozta meg kifejezetten e fogalom tartalmi elemeit.
- 31 A héairányelv közös héarendszer létrehozására vonatkozó célkitűzéseire tekintettel meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatában használt „héacsalás” fogalma uniós jogi fogalom; így e fogalom – mint a héalevonási jog adóalanytól való megtagadásának előfeltétele – nemzeti jogban való eltérő értelmezése ellentétes lehet az irányelv célkitűzéseivel. Ezért tisztázni kell, hogyan kell értékelni az olyan helyzetet, amelyben adóköteles termékértékesítésre és héát tartalmazó számla kiállítására kerül sor, de az eladó fizetési képtelenség és/vagy küszöbön álló fizetési képtelenségi eljárás miatt nem szándékozik befizetni az áthárított héát az állami költségvetésbe.
- 32 Meg kell jegyezni, hogy a litván adóhatóság gyakorlata és a nemzeti bíróságok ítélezési gyakorlata alapján többször is megtagadták az adóalanyoktól az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot akkor, ha az adóalanyok tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy az eladó pénzügyi nehézségek vagy közelgő fizetési képtelenség miatt nem fizeti be az áthárított héát az állami költségvetésbe, és/vagy az értékesített termékekért kapott pénzeszközöket elsősorban működési költségeinek fedezésére és/vagy más hitelezők kielégítésére fordítja.
- 33 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válasz döntő jelentőséggel bír a jelen ügy szempontjából, mert – különösen az uniós jog elsőbbségének biztosítása mellett – lehetővé teszi, hogy egyértelmű és világos döntés szülessen a jelen ügyben a felperes héalevonási jogának tárgyában.