

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2023. május 25.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A héa levonásához való jog – Megtagadás – Az ügylet nemzeti polgári jog szerinti semmisségén alapuló megtagadás”

A C-114/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2022. február 18-án érkezett, 2021. november 23-i határozatával terjesztett elő

a **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

és

a **W. sp. z o.o.**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: D. Gratsias tanácselnök, I. Jarukaitis (előadó) és Csehi Z. bírák,

előtanácsnok: T. Papeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie képviselőjében B. Kołodziej, D. Pach és T. Wojciechowski,
- a W. sp. z o.o. képviselőjében M. Kwietko-Bładowski doradca podatkowy,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében A. Armenia és I. Barcew, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13-i 2010/45/EU irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) – az adósemlegesség elvével és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett – 167. cikkének, 168. cikke a) pontjának, 178. cikke a) pontjának, és 273. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (a varsói adóhatóság igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: az adóhatóság igazgatója) és a W. sp. z o.o. között a W.-nek címzett, 2015. október 27-i keltezésű számlán feltüntetett hozzáadottértékadó (héta) levonásához való jog tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv 63. cikke értelmében:

„[...] az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

4 Ezen irányelv 167. cikke a következőket írja el:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

5 Az említett irányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 HÉÁ-t.

[...]”

6 A 2006/112 irányelv 178. cikke értelmében:

„Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a XI. cím 3. fejezete 3–6. szakaszának megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

[...]”

7 Ezen irányelv 273. cikke a következőket írja el:

„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.

Az első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A lengyel jog

8 A 2011. március 11-ii ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 2011, 177. szám, 1054. alszám) alapeljárásban alkalmazandó változatának (a továbbiakban: héatörvény) 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontja a következőképpen rendelkezik:

„(3a) A számlák és vámokmányok alapján nem vonható le az előzetesen felszámított adó, illetve nem igényelhető vissza az adókülönbözet, valamint az előzetesen felszámított adó, ha:

[...]

4. a számlák, a helyesbítő számlák vagy a vámokmányok:

[...]

c) olyan ügyleteket igazolnak, amelyekre a polgári törvénykönyv 58. és 83. cikkét kell alkalmazni, az ezen ügyletekre vonatkozó részben.”

9 Az 1964. április 23-ii ustawa – Kodeks cywilny (polgári törvénykönyvről szóló törvény) egységes szerkezetbe foglalt szövege (Dz. U. 2020, 1740. alszám (a továbbiakban: polgári törvénykönyv) 58. cikke a következőket írja elő:

„1. § A törvény megsértésével vagy megkerülésével kötött jogügylet semmis, kivéve ha jogszabály eltérően rendelkezik [...].

2. § A társadalmi együttélés szabályaival ellentétes jogügylet semmis.

3. § Ha a jogügyletnek csak egy része semmis, a többi része továbbra is érvényben marad, kivéve ha a körülmények alapján megállapítható, hogy a megsemmisített rendelkezések hiányában a jogügyletre nem került volna sor.”

10 A polgári törvénykönyv 83. cikke értelmében:

„1. § A másik fél részére annak beleegyezésével tett színlelt akaratnyilatkozat semmis. Ha az ilyen nyilatkozatot más jogügylet leplezése céljából teszik, a nyilatkozat érvényességét az említett ügylet jellegének megfelelően kell értékelni.

2. § Az akaratnyilatkozat színlelt jellege nem érinti a színlelt nyilatkozat alapján kötött visszterhes jogügylet hatályosságát, ha ezen ügylet eredményeként harmadik személy jogot szerez vagy kötelezettség alól mentesül, kivéve, ha rosszhiszemően járt el.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

11 2015. október 27-én az M. sp. z o.o. S.K.A. számlát állított ki a védjegyek W. javára történő,

héaköteles átruházásáról, amely adót a W. bevallott és megfizetett.

12 2017. október 20-ai határozatával az adóhatósága héatörvény 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontja alapján megkérdőjelezte a W.-t e számlával kapcsolatban megillető héalevonási jogot azzal az indokkal, hogy a szóban forgó védjegyatruházás a polgári törvénykönyv 58. cikkének 2. §-a értelmében semmis, mivel az e rendelkezés értelmében véve ellentétes a társadalmi együttélés szabályaival.

13 E határozatot helybenhagyta az adóhatóság igazgatójának 2018. október 11-ai határozata, aki azonban megállapította, hogy a szóban forgó védjegyek átruházása a polgári törvénykönyv 83. cikke értelmében véve fiktív jogügylet volt.

14 A W. keresetet indított ezen utóbbi határozat ellen a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie-nál (varsói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely a 2019. május 29-ai ítéletével azzal az indokkal semmisítette meg az említett határozatot, hogy az adóhatóság nem bizonyította a szóban forgó ügylet fiktív jellegét.

15 Az adóhatóság igazgatója fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Naczelny Sąd Administracyjnyhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország), a kérdést elterjesztő bírósághoz.

16 E bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a héatörvény 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontja összeegyeztethető-e a 2006/112 irányelvvel.

17 Megjegyzi, hogy ezen irányelvben nem következik, hogy az adóalany elveszítheti a részére kiszámlázott héa levonásához való jogát azzal az indokkal, hogy a szóban forgó ügylet nem felel meg a nemzeti polgári jognak, mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a levonási jog a héarendszer szerves részét képezi, és az fűszabály szerint nem korlátozható. Úgy véli, hogy a héának a nemzeti polgári jog szabályaitól való önállósága és a héa semlegessége amellet szól, hogy valamely jogügylet e jogra tekintettel való érvénytelensége ne vonja maga után automatikusan az adólevonási jog kizárását.

18 E tekintetben megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a héalevonási jogtól való eltérések csak a 2006/112 irányelv rendelkezéseiben kifejezetten elírt esetekben megengedettek, azokat szigorúan kell értelmezni, és hogy e jogot meg kell tagadni, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy arra csalárd módon vagy visszaélés szerűen hivatkoztak.

19 Hozzáteszi, hogy bár a 2006/112 irányelv 273. cikkének megfelelően a tagállamok elfogadhatnak intézkedéseket a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, hatáskörüket az uniós jog és e jog általános elveinek, köztük a semlegesség elvének és az arányosság elvének a tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.

20 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét, valamint a semlegesség és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes a [héatörvény] 88. cikke (3a) bekezdése 4. pontjának c) alpontjában szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely megfosztja az adóalanyt a nemzeti polgári jog értelmében színleltnek minűsűlű jogszerzést (ingó dolog megszerzését) terhelű héa levonásához való jogtól, függetlenül annak megállapításától, hogy az ügylet célzott eredménye olyan adóelőny megszerzése volt-e,

amelynek biztosítása [ezen] irányelv egy vagy több céljával ellentétes, és hogy ez volt-e az alkalmazott szerződéses megoldás alapvető célja?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

21 Elzetiesen meg kell jegyezni, hogy az adóhatóság igazgatója úgy véli, hogy az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkének a) pontja alapján elfogadhatatlannak kell nyilvánítani azzal az indokkal, hogy nem ismerteti sem az alapeljárás releváns tényeit, sem az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés alapját képező tényeket, és nem fejt ki azokat az okokat, amelyek miatt a szóban forgó ügylet fiktív jellegű.

22 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint és az eljárási szabályzat 94. cikke alapján az uniós jognak a nemzeti bíróság számára hasznos értelmezése megköveteli, hogy a nemzeti bíróság meghatározza az általa feltett kérdések ténybeli és jogszabályi hátterét, vagy legalábbis kifejtse azokat a ténybeli körülményeket, amelyeken e kérdések alapulnak. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatnak ezenkívül pontosan meg kell jelölnie azon okokat, amelyek arra indították a nemzeti bíróságot, hogy felvesse az uniós jog értelmezésének kérdését, és amelyek alapján szükségesnek tartotta a Bíróság elé terjeszteni a kérdését (2022. február 24-én Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 A jelen ügyben igaz, hogy a kérdést elterjesztő bíróság nem szolgáltatott információkat azon okokról, amelyek miatt az adóhatóság igazgatója az alapügyben szóban forgó ügyletet fiktívnek tekintette. Ugyanakkor röviden, de világosan leírja ez utóbbinak az e jogvita tárgyát képező, adólevonási jogot megtagadó határozatának tartalmát, és pontosan kifejti azokat az okokat, amelyek miatt kétségei vannak az e határozat jogalapját képező nemzeti jogi rendelkezésnek a 2006/112 irányelvvel, valamint az adósemlegesség és az arányosság elvével való összeegyeztethetőségét illetően.

24 Ebből következik, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés elfogadható.

25 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelvnek az adósemlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját, és 273. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amelynek értelmében az adóalanyt pusztán amiatt fosztják meg az elzetiesen megfizetett hűa levonásához való jogtól, hogy ezen ügyletet a nemzeti polgári jogi rendelkezések alapján fiktívnek és semmisnek tekintik anélkül, hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy ezen ügylet hűacsaláson vagy joggal való visszaélésen alapul.

26 Amint az az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, e kérdést olyan jogvita keretében terjesztették el, amelyben az adóhatóság igazgatója elutasította az adóalanyt azon határozat ellen indított keresetét, amely az elzetiesen megvalósított védjegytáruházási ügylet fiktív jellege miatt megkérdőjelezi a hűalevonási jogot a hűatörvény egyik olyan rendelkezése alapján, amelynek megfelelően megtiltják az ilyen jogot, amennyiben a szóban forgó adóköteles ügyletre a polgári törvénykönyv olyan szabálya alkalmazandó, amely szerint a másik féllel szemben annak beleegyezésével tett színlelt akaratnyilatkozat semmis.

27 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő hűából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy elzetiesen megfizetett hűát, a közös hűarendszer egyik alapelvét képezi. A 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt levonásra vonatkozó jogosultság tehát a hűarendszer elválaszthatatlan része, és fűszabály szerint nem

korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül (2011. július 28-ai Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-274/10, EU:C:2011:530, 42. és 43. pont; 2022. november 24-ai Finanzamt M [A héalevonási jog terjedelme] ítélet, C-596/21, EU:C:2022:921, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer ebből következően valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (1985. február 14-ai Rompelman ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2012. június 21-ai Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 39. pont; 2022. november 24-ai Finanzamt M [A héalevonási jog terjedelme] ítélet, C-596/21, EU:C:2022:921, 22. pont).

29 A héalevonási jognak feltétele ugyanakkor mind az anyagi, mind az alaki követelmények vagy feltételek tiszteletben tartása.

30 Az e jog keletkezéséhez megkövetelt anyagi jogi követelményeket vagy feltételeket ezen irányelv 168. cikke sorolja fel. Így az említett jog érvényesítéséhez az szükséges, hogy egyrészt az érdekelt az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” legyen, másrészt pedig az, hogy a héalevonási jog érvényesítése érdekében hivatkozott termékeket vagy szolgáltatásokat az adóalany utóbb saját adóköteles ügyleteihez használja fel, és hogy – amint e cikk a) pontja pontosítja – e termékeket és szolgáltatásokat elb más adóalany értékesítse, illetve nyújtsa.

31 Ezenkívül a 2006/112 irányelv 167. cikke szerint az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik, és ezen adó megfizetési kötelezettsége ezen irányelv 63. cikke értelmében abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik. Ebből következik, hogy a levonási jog főszabály szerint annak bizonyításától függ, hogy az ügylet ténylegesen megvalósult-e (lásd ebben az értelemben: 2005. május 26-ai António Jorge ítélet, C-536/03, EU:C:2005:323, 24. és 25. pont; 2018. június 27-ai SGI és Valérie ítélet, C-459/17 és C-460/17, EU:C:2018:501, 34. és 35. pont; 2022. szeptember 29-ai Raiffeisen Leasing ítélet, C-235/21, EU:C:2022:739, 40. pont). Így, ha ténylegesen nem valósul meg termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, semmiféle adólevonási jog nem keletkezhet.

32 A Bíróság egyébiránt már kimondta, hogy a héa mechanizmusához szervesen kapcsolódik az, hogy fiktív beszerzési ügylet ezen adó semmiféle levonásához való jogot ne keletkeztethessen, mivel az ilyen ügylet semmiféle kapcsolatban nem állhat az adóköteles értékesítési ügyletekkel (2019. május 8-ai EN.SA. ítélet, C-712/17, EU:C:2019:374, 24. és 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Így először is az adóalanytól az adólevonási jognak olyan körülmények között való megtagadása, mint amelyekről az alapügyben szó van, igazolható azzal a megállapítással, hogy a levonási jog érvényesítése érdekében hivatkozott ügylet tényleges megvalósulását nem bizonyították.

34 Ahhoz ugyanis, hogy ilyen körülmények között meg lehessen állapítani a levonási jog főszabály szerinti fennállását, meg kell vizsgálni, hogy az e jog érvényesítésére hivatkozott védjegyátruházás ténylegesen megvalósult-e, és hogy az adóalany adóköteles ügyleteihez használta-e fel az érintett védjegyeket.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a bizonyítási teher az adóalanyt terheli, akinek

objektív bizonyítékokat kell szolgáltatnia a tekintetben, hogy elzeterjesen ténylegesen más adóalanyok értékesítettek termékeket, illetve nyújtottak szolgáltatásokat számára saját héaköteles tevékenységeihez, és azok vonatkozásában ténylegesen megfizette a héát (2018. november 21-i Vdan ítélet, C-664/16, EU:C:2018:933, 44. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 39. pont; 2023. február 16-i DGRFP Cluj ítélet, C-519/21, EU:C:2023:106, 100. pont).

36 Ami az adóköteles ügylet fennállásának alátámasztása érdekében elterjesztett bizonyítékok értékelését illeti, azt a nemzeti bíróságnak a nemzeti jog bizonyítási szabályainak megfelelően az adott ügy valamennyi tényállási elemének és körülményének átfogó értékelésével kell elvégeznie (2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont; 2023. január 9-i A. T. S. 2003 végzés, C-289/22, EU:C:2023:26, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ha az alapügyben ezen értékelésből – amelynek az elvégzése a kérdést elterjesztő bíróság feladata – az következik, hogy a hivatkozott védjegyátruházás ténylegesen nem valósult meg, semmiféle levonási jog nem keletkezhet.

38 Ebben az összefüggésben, amint arra a lengyel kormány az írásbeli észrevételeiben hivatkozik, a kérdést elterjesztő bíróság figyelembe veheti azt a körülményt – feltéve, hogy bizonyítást nyer –, hogy az átruházási szerződés látszólagos megkötése ellenére a felek valójában továbbra is úgy jártak el, mintha az átruházó továbbra is a szóban forgó védjegyek jogosultja lenne, mivel a W. azoknak csak a visszavonásig birtokosa.

39 Ezzel szemben, ha ezen átfogó értékelésből az következik, hogy az említett átruházás ténylegesen megvalósult, és hogy az adóalany az átruházott védjegyeket utóbb az adóköteles ügyleteihez használta fel, f szabály szerint nem tagadható meg tle a levonási jog.

40 Másodszor, e jog azonban megtagadható az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy arra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.

41 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a 2006/112 irányelv által elismert és elmozdított célkitzés, és a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva, még ha a levonási jog anyagi jogi feltételei teljesülnek is, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk e jogot, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy az említett jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (2005. március 3-i Fini H ítélet, C-32/03, EU:C:2005:128, 34. és 35. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 43. pont; 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 26. pont).

42 Ami az adócsalást illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonáshoz való jog által biztosított elnyt nemcsak akkor kell megtagadni, ha maga az adóalany követ el héacsalást, hanem akkor is, ha objektív tényezők alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalanynak, akinek a levonási jog alapját képező termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy e termékek megszerzése vagy e szolgáltatások igénybevétele által ilyen csalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 40. pont; 2021. november 11-i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910, 48. pont; 2022. december 1-jei Aquila Part Prod Com ítélet, C-512/21, EU:C:2022:950, 27. pont).

43 Mivel 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 követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ezt követően a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (lásd: 2023. január 9-i A. T. S. 2003 végzés, C-289/22, EU:C:2023:26, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A joggal való visszaélést illetően az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a héa területén a visszaélésszerű magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a 2006/112 irányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális teljesítése ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkitűzéseivel, másrészt pedig az, hogy az objektív körülmények összességéből kitűnjön, hogy ezen ügyletek alapvető célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik (2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 36. pont; 2022. szeptember 15-i HA.EN. ítélet, C-227/21, EU:C:2022:687, 35. pont).

45 Azon kérdést illetően, hogy valamely ügylet elsődleges célja ezen adóelőny megszerzésére korlátozódik-e, emlékeztetni kell arra, hogy a héa vonatkozásában a Bíróság már kimondta, hogy amennyiben az adóalany választhat kétféle ügylet között, nem köteles a magasabb összegű héa befizetésével járó ügyletet választani, hanem épp ellenkezőleg, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevesebbé adóztatott módját választani. Az adóalanyok így általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez (2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont; 2023. január 9-i A. T. S. 2003 végzés, C-289/22, EU:C:2023:26, 40. pont).

46 Következésképpen a visszaélésszerű magatartás tilalmának a héa területén alkalmazandó elve tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, a kizárólag olyan adóelőny megszerzését célzó megállapodásokat, amelynek a megszerzése ellentétes a 2006/112 irányelv célkitűzéseivel (1998. július 16-i ICI-ítélet, C-264/96, EU:C:1998:370, 26. pont; 2011. október 27-i Tanoarch ítélet, C-504/10, EU:C:2011:707, 51. pont; 2023. január 9-i A. T. S. 2003 végzés, C-289/22, EU:C:2023:26, 41. pont).

47 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében lehetőségük van elfogadni a héa pontos behajtása és az adócsalás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (2021. december 9-i Kemwater ProChemie ítélet, C-154/20, EU:C:2021:989, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A jelen ügyben egyrészt meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatokból nem tűnik ki, hogy azok a tényezők, amelyekre tekintettel valamely héaköteles ügyletre vonatkozó jogügylet fiktívnek minősíthető, és így a nemzeti polgári jog szabályai alapján semmisnek nyilvánítható, egybeesnek azokkal a tényezőkkel, amelyek a jelen ítélet 33–38. pontjában szereplő információknak megfelelően lehetvé teszik, hogy valamely, ezen adó hatálya alá tartozó gazdasági ügyletet az uniós jogra tekintettel fiktív ügyletnek minősítsenek, és így az ezen ítélet 32. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően igazolják a levonási jog adóalanytól való megtagadását. Az ilyen semmisség tehát főszabály szerint nem igazolhatja e megtagadást.

49 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság megállapításaiból kitűnik, hogy a szóban forgó

nemzeti szabályozás általános jelleggel minden olyan helyzetre vonatkozik, amikor az adóalany fiktívnek, tehát a polgári törvénykönyv alapján semmisnek tekintett jogügyletet hajtott végre, anélkül hogy az alkalmazandó polgári jogi szabályoktól függetlenül és objektív körülményekre tekintettel szükséges lenne megállapítani, hogy e jogra család módon vagy visszaélés szer?en hivatkoztak?e. Márpedig, noha az adóalany és a számla kibocsátója között létrejött szerz?ésnek a nemzeti polgári jogi rendelkezések értelmében vett fiktív jellege a 2006/112 irányelv értelmében véve és alkalmazásában család vagy visszaélés szer? gyakorlatra utaló valószínűsít? körülménynek min?sülhet, az ilyen gyakorlat önmagában e körülményb?l nem vezethet? le.

50 E körülmények között a fentiek összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy annak el?írásával, hogy a fiktívnek tekintett jogügylet polgári jogi szabály alapján történ? megsemmisítése a héalevonási jog megtagadását vonja maga után anélkül, hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy teljesülnek azok a tényez?k, amelyek lehetővé teszik, hogy az uniós jogra tekintettel valamely adóköteles gazdasági ügyletet fiktív ügyletnek min?sítsenek, vagy – amennyiben ezen ügylet ténylegesen megvalósult – hogy ezen adólevonási jogot család módon vagy visszaélés szer?en gyakorolták, az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyr?l az alapügyben szó van, meghaladja a 2006/112 irányelvnek a héa pontos beszedésére és az adócsalás elkerülésére irányuló céljainak eléréséhez szükséges mértéket.

51 Az el?terjesztett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvnek az adósemlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját, és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amelynek értelmében az adóalanyt pusztán amiatt fosztják meg az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jogtól, hogy valamely adóköteles gazdasági ügyletet a nemzeti polgári jogi rendelkezések alapján fiktívnek és semmisnek tekintenek anélkül, hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy teljesülnek azok a tényez?k, amelyek lehetővé teszik, hogy az uniós jogra tekintettel ezen ügyletet fiktív ügyletnek min?sítsék, vagy ? amennyiben az említett ügylet ténylegesen megvalósult – hogy az héacsaláson vagy joggal való visszaélésen alapul.

A költségekr?

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

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

A 2010. július 13?i 2010/45/EU irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó? rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az adósemlegesség és az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját, és 273. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amelynek értelmében az adóalanyt pusztán amiatt fosztják meg az elzárva megfizetett hozzáadottértékadó levonásához való jogtól, hogy valamely adóköteles gazdasági ügyletet a nemzeti polgári jogi rendelkezések alapján fiktívnek és semmisnek tekintenek anélkül, hogy szükséges lenne annak bizonyítása, hogy teljesülnek azok a tényezők, amelyek lehetővé teszik, hogy az uniós jogra tekintettel ezen ügyletet fiktív ügyletnek minősítsék, vagy ? amennyiben az említett ügylet ténylegesen megvalósult ? hogy az hozzáadottértékadócsaláson vagy joggal való visszaélésen alapul.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.