

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2024. március 7.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A héa levonásához való jog – Az adóalany fogalma – Az adósemlegesség elve – Az arányosság elve – Nem működő társaság – Az elzeteresen felszámított héa levonásához, visszatérítéséhez vagy jóváírásához való jogot megtagadó nemzeti szabályozás”

A C-341/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (semmitűszék, Olaszország) a Bírósághoz 2022. május 25-én érkezett, 2022. május 19-i határozatával terjesztett el

a **Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA**

és

az **Agenzia delle Entrate**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a harmadik tanács bírójaként eljárva, N. Piçarra, N. Jääskinen (előadó) és M. Gavalec bírák,

előtanácsnok: A. M. Collins,

hivatalvezető: C. Di Bella tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2023. június 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következő által előterjesztett észrevételeket:

- a Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA képviseletében R. Nicastro avvocatá,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítői: D. G. Pintus, P. Pucciariello és F. Urbani Neri avvocati dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia, F. Moro és P. Rossi, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2023. szeptember 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeter döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerről 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) 9. cikke (1) bekezdésének és 167. cikkének, valamint a hozzáadottértékadó (héta) semlegessége, az arányosság, a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (a továbbiakban: Feudi társaság) és az Agenzia delle Entrate (adóhatóság, Olaszország; a továbbiakban: adóhatóság) között a héalevonási jog gyakorlása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”

4 Ezen irányelv 63. cikke a következőket írja elő:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

5 Az említett irányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

6 Ugyanezen irányelv 168. cikke a) pontjának szövege a következő:

„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”.

7 A héairányelv 273. cikke szerint:

„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.

[...]

Az olasz jog

8 Az 1994. december 23-ii legge n. 724 – Misura di razionalizzazione della finanza pubblica (az államháztartás racionalizálására vonatkozó intézkedésekről szóló 724. sz. törvény, a GURI 1994. december 30-ii 174. számának rendes melléklete; a továbbiakban: 724/1996. sz. törvény) „Fedőcég. Értékpapírértékelés” címet viselő 30. cikkének az alapjogvitára alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„1. E cikk alkalmazásában, azon részvénytársaságokat, betéti részvénytársaságokat, korlátolt felelősségű, közkereseti és betéti társaságokat, valamint bármely olyan külföldi illetőségű társaságot és szervezetet, amelynek állandó telephelye az állam területén található, ellenkező bizonyításig nem mőködő társaságnak kell tekinteni, ha a bevételek, a készletek növekedése és a jövedelmek teljes összege – a rendkívüli bevételek kivételével – az eredménykimutatás – amennyiben az kötelező – alapján adott esetben alacsonyabb a következő százalékos arányok alkalmazásával meghatározott összegeknél:

[...]

4. A nem mőködő társaságok és szervezetek esetében a benyújtott héabevallás alapján visszatérítendő héatöbblet nem téríthető vissza, nem nem írható jóvá [...], és nem is ruházható át [...]. Amennyiben a nem mőködő társaság vagy szervezet három egymást követő adómegállapítási időszakban nem hajt végre a héa szempontjából releváns ügyleteket legalább az 1. bekezdésben említett százalékos arányok alkalmazásából eredő összeg erejéig, a visszatérítendő többlet nem vonható le a következő adómegállapítási időszak tekintetében fizetendő héából.

4 bis. Olyan objektív körülmények fennállása esetén, amelyek lehetetlenné tették az e cikkel összhangban meghatározott bevételek, készletnövekedés vagy jövedelmek elérését, vagy nem tették lehetővé a 4. bekezdésben említett, a héa szempontjából releváns ügyletek végrehajtását, az érintett társaság kérheti az adóelkerülés elleni vonatkozó rendelkezések [...] alkalmazásának mellőzését

[...]

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

9 Az olasz jog szerinti Vigna Ottieri Srl társaság (a továbbiakban: Vigna társaság) Campania tartományban (Olaszország) folytatott bortermelésre és forgalmazásra irányuló gazdasági tevékenységet.

10 2010. december 22-én az adóhatóság adómegállapító határozatot küldött a Vigna társaság részére, amelyben többek között megállapította, hogy a 2008. adóév tekintetében ez utóbbi nem mőködő társaságnak (úgynevezett „fedőcégnek”) minősült, mivel az e társaság által bevallott héaköteles értékesítési ügyleteket teljes értéke alacsonyabb volt azon küszöbértéknél, amely alatt a társaságokat a 724/1994. sz. törvény 30. cikke alapján nem mőködőnek kell tekinteni. Ezen adómegállapító határozatból az is kitűnik, hogy a Vigna társaság három egymást követő adómegállapítási időszakban, nevezetesen 2006-ban, 2007-ben és 2008-ban sem érte el ezt a küszöbértéket. Következésképpen az adóhatóság megtagadta a Vigna társaság által a 2009. adómegállapítási időszak tekintetében kérelmezett 42 108 euró összegű héakülönbözet levonását.

11 A Vigna társaság keresetet indított az említett adómegállapító határozattal szemben a

Commissione tributaria provinciale di Avellino (avellino megyei adóügyi bíróság, Olaszország) el?tt. 2012. április 18?i ítéletével e bíróság elutasította e keresetet.

12 A Feudi társaság, amely 2012. szeptember 27?i hatállyal beolvadt a Vigna társaságba, fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (Campania tartományi adóügyi bíróság – salernói áthelyezett kollégium, Olaszország) el?tt, amely elutasította e fellebbezést.

13 2014. március 27?én a Feudi társaság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz, a Corte suprema di cassazione-hoz (semmit?szék, Olaszország). Lényegében arra hivatkozik, hogy a héalevonási jog vele szemben történ? megtagadása nem egyeztethet? össze az uniós joggal.

14 A kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében rámutat arra, hogy a szóban forgó olasz szabályozás célja, hogy visszatartsa a fed?cégek létrehozásától, és így megakadályozza, hogy a formálisan gazdasági tevékenységet végz?, de a valóságban nem m?köd? jogi személyek adókedvezményekben részesüljenek. Ennek érdekében a 724/1994 törvény 30. cikke olyan visszatartó erej? mechanizmust ír el?, amely azon a vélelmen alapul, hogy valamely társaság nem m?köd? jellege levezethet? abból, hogy a társaság rendelkezésére álló t?ke alapján észszer?en elvárható hozam alacsonyabb az e rendelkezésben meghatározott bevételi küszöbértéknél. A társaságok ugyanakkor annak bizonyításával, hogy egy adott id?szakban objektív körülmények miatt nem voltak képesek e bevételi küszöb elérésére, megdönthetik ezt a vélelmet.

15 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy az említett rendelkezés értelmében a nem m?köd? társaságok nem részesülhetnek visszatérítésben azon hea tekintetében, amelyet a bevallásukban szerepeltettek, különösen amennyiben a levonható hea összege a felszámított hea összegénél magasabb. E héakülönbözet nem írható jóvá, és nem is ruházható át. Az említett héakülönbözet tekintetében tehát a következ? adómegállapítási id?szakokban fizetend? héába való beszámításra van lehet?ség. Ha azonban valamely nem m?köd? társaság három egymást követ? adómegállapítási id?szakban nem végez legalább az említett bevételi küszöbértékb?l ered? összegnek megfelel? HÉA?köteles ügyleteket, az említett adókülönbözet már nem vihet? tovább. E társaság erre tekintettel elveszíti a héalevonási jogát.

16 E körülmények között a kérdést el?terjeszt? bíróság el?ször is arra keresi a választ, hogy megtagadható-e az adóalanyi min?ség, és következésképpen az el?zetesen felszámított hea levonásához való jog valamely olyan társaságtól, amely héaköteles ügyleteket végez, anélkül azonban, hogy elérné a szóban forgó olasz szabályozásban el?írt bevételi küszöbértéket, amennyiben e társaság nem bizonyítja, hogy objektív körülmények akadályozták az e küszöbértéket meghaladó bevételek elérésében. E tekintetben kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az ilyen gyakorlat összeegyeztethet?-e a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésével, amelyb?l lényegében az következik, hogy az adóalanyi min?ség abból ered, hogy az e min?ségre hivatkozó jogalany gazdasági tevékenységet végez.

17 Másodszor e bíróság arra keresi a választ, hogy a szóban forgó olasz szabályozás összeegyeztethet?-e a héairányelv 167. cikkével, valamint a héasemlegesség elvével és az arányosság elvével. Az említett bíróság emlékeztet arra, hogy bár az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a héairányelv által elismert és támogatott célnak min?sül, a tagállamok által elfogadott intézkedések nem haladhatják meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket, és különösen nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan veszélyeztessék a héasemlegesség elvét.

18 Harmadszor, a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével ellentétesnek kell-e tekinteni a héalevonáshoz való jognak a 724/1994.

sz. törvény 30. cikkében elírt korlátozásait. Úgy véli ugyanis, hogy a gazdasági ügyletek teljesítése azzal a kockázattal jár az adóalanyok számára, hogy nem tudják teljes bizonyossággal, hogy az ügylet megalapozható-e a hía levonásához vagy visszatérítéséhez való jogot, mivel e jogok gyakorlása azon feltételnek van alárendelve, hogy egy adott adómegállapítási időszakban a szóban forgó olasz jogszabályban elírt küszöbértéket meghaladó mértékű bevételek érnek el.

19 E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmitűszék, Olaszország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 9. cikkének (1) bekezdését, hogy megtagadható az adóalanyi minőség és következésképpen az elzetesen megfizetett hía levonásához vagy visszatérítéséhez való jog azon jogalannyal szemben, aki olyan mértékben végez a hía szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem minősül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló tőkéje alapján a törvény által elre meghatározott kritériumok szerint három egymást követő évben észszerűen várható lenne, és e tény igazolására nem képes olyan objektív körülmények fennállását bizonyítani, amelyek e helyzetet okozták?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén ellentétes-e a [héairányelv] 167. cikkével, valamint a héasemlegesség és a héalevonási jog korlátozása arányosságának általános elvével [a 724/1994. sz. törvény 30. cikkéhez] hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után elzetesen megfizetett hía levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adómegállapítási időszakban olyan mértékben végez a hía szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem minősül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló tőkéje alapján a törvény által elre meghatározott kritériumok szerint három egymást követő évben észszerűen várható lenne, és e tény igazolására nem képes olyan objektív körülmények fennállását bizonyítani, amelyek e helyzetet okozták?

3) A második kérdésre adandó nemleges válasz esetén ellentétes-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem uniós elvével [a 724/1994. sz. törvény 30. cikkéhez] hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után elzetesen megfizetett hía levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adómegállapítási időszakban olyan mértékben végez a hía szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem minősül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló tőkéje alapján a törvény által elre meghatározott kritériumok szerint három egymást követő évben észszerűen várható lenne, és e tény igazolására nem képes olyan objektív körülmények fennállását bizonyítani, amelyek e helyzetet okozták?”

Az első kérdésről

20 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését, hogy az azt eredményezheti, hogy megfosztják a híaalanyiságtól azt a személyt, aki egy adott adómegállapítási időszakban olyan héaköteles ügyleteket végez, amelyek gazdasági értéke nem éri el a nemzeti szabályozásban meghatározott azon küszöbértéket, amely az e személy rendelkezésére álló tőke észszerűen elvárható hozamának felel meg, kivéve, ha e személy bizonyítja, hogy objektív körülmények akadályozták meg e küszöbérték elérésében.

21 A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése a

„gazdasági tevékenység” fogalmát akként határozza meg, mint amely magában foglalja a termelőket, a kereskedőket, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Ezenkívül pontosítja, hogy ilyen gazdasági tevékenységnek minősül „a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása”.

22 Így a héairányelv 9. cikke (1) bekezdése szövegének elemzése nemcsak nyilvánvalóvá teszi a „gazdasági tevékenység” fogalma alkalmazási körének terjedelmét, hanem annak objektív jellegét is pontosítja abban az értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (2021. február 25-ii Gmina Wrocław [A földhasználati jog átalakítása] ítélet, C-604/19, EU:C:2021:132, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ebből az következik, hogy a héaalanyiságnak nem feltétele az arra vonatkozó feltétel tiszteletben tartása, hogy valamely személy olyan héaköteles ügyleteket végezzen, amelyek gazdasági értéke meghaladja az e személy rendelkezésére álló tőke észszerűen várt hozamának megfelelő, elzeteresen meghatározott bevételi küszöbértéket. E tekintetben ugyanis kizárólag annak van jelentősége, hogy az említett személy ténylegesen gazdasági tevékenységet folytat-e, és – amint arra a jelen ítélet 21. pontja emlékeztet – tartós bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javakat hasznosítja-e.

24 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a vitatott adómegállapítási időszakban, nevezetesen a 2008-as és az azt megelőző két adómegállapítási időszakban, amelyek tekintetében az adóhatóság megállapította, hogy a Vigna társaság nem működött, e társaság a héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének a jelen ítélet 22. pontjában említett ítélkezési gyakorlat által értelmezett első albekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységet folytatott-e.

25 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem eredményezheti azt, hogy megfosztják a héaalanyiságtól azt a személyt, aki egy adott adómegállapítási időszakban olyan héaköteles ügyleteket végez, amelyek gazdasági értéke nem éri el a nemzeti szabályozásban meghatározott azon küszöbértéket, amely az e személy rendelkezésére álló tőke észszerűen elvárható hozamának felel meg.

A második kérdésről

26 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 167. cikkét, valamint a héasemlegesség és az arányosság elvét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalanyt az általa teljesített héaköteles értékesítési ügyletek elégtelennek minősülő értéke miatt megfosztják az elzeteresen felszámított héa levonásához való jogtól.

27 E tekintetben első sorban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett áruk és igénybe vett szolgáltatások után fizetendő vagy elzeteresen megfizetett héát, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. A héairányelv 167. és azt követő cikkeiben meghatározott adólevonási jog a héarendszer elválaszthatatlan részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő elzeteresen felszámított héa teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. Így a közös héarendszer valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a teljes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy e

tevékenységek f?szabály szerint maguk is héakötelesek. Amennyiben az adóalany valamely termék megszerzése vagy szolgáltatás igénybevétele során ilyen min?ségében eljárva e terméket vagy szolgáltatást az adózott tevékenységéhez használja fel, jogosult az említett termék vagy szolgáltatás után fizetend? vagy megfizetett héa levonására (lásd ebben az értelemben: 2021. november 25?i Amper Metal ítélet, C?334/20, EU:C:2021:961, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2023. május 25?i a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C?114/22, EU:C:2023:430, 27. és 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Közelebbbr?l a héairányelv 168. cikkb?l kit?nik, hogy az adólevonáshoz való jog gyakorlásához két feltételnek kell teljesülnie. El?ször is, az érintettnek az ezen irányelv értelmében vett „adóalany” kell lennie. Másodsorban, az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalany utóbb saját adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket vagy szolgáltatásokat el?bb más adóalany kell értékesítenie, illetve nyújtania (lásd ebben az értelemben: 2022. szeptember 8?i Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás] ítélet, C?98/21, EU:C:2022:645, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 E feltételek közül a jelen kérdés egyedüli tárgyát képez? második feltételt illet?en emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, f?szabály szerint a konkrét beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügylettekkel. A beszerzett termékeket és az igénybe vett szolgáltatásokat terhel? héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (2022. szeptember 8?i Finanzamt R [Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás] ítélet, C?98/21, EU:C:2022:645, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az el?zetes konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító utólagos értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó termékek és szolgáltatások költségei az adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd ebben az értelemben: 2020. november 12?i Sonaecom ítélet, C?42/19, EU:C:2020:913, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A fenti indokokból az következik, hogy a héairányelv egyetlen rendelkezése sem teszi függ?vé a levonási jogot attól a követelményt?l, hogy az adóalany által egy adott id?szakban teljesített héaköteles értékesítési ügyletek értékének el kell érnie egy bizonyos küszöbértéket. Épp ellenkezőleg, a jelen ítélet 27. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a héa levonásához való jogot az el?írt feltételek teljesülése esetén, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata, az érintett adóalany gazdasági tevékenységeinek eredményeit?l függetlenül biztosítani kell.

32 Másodsorban, ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a héa levonásához való jog megtagadható az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy arra csalárd módon vagy visszaélés szer?en hivatkoztak.

33 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és el?mozdított célkit?zés, és a Bíróság már több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélés szer?en. Ennélfogva, még ha a levonási jog

anyagi jogi feltételei teljesülnek is, a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az e jog által biztosított el?nyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy az említett jogra csalárd módon vagy visszaél?sszer?en hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2005. március 3?i Fini H ítélet, C?32/03, EU:C:2005:128, 34. és 35. pont; 2023. május 25?i a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C?114/22, EU:C:2023:430, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Mivel 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 követett el, illetve tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt. Ezt követ?en a nemzeti bíróság feladata annak ellen?rzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényez?k fennállását (2023. május 25?i a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C?114/22, EU:C:2023:430, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A joggal való visszaélést illet?en az állandó ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy a héa területén a visszaél?sszer? magatartás megállapításához egyrészt az szükséges, hogy a héairányelv és az azt átültet? nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben el?írt feltételek formális teljesítése ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóel?ny megszerzése legyen, amely ellentétes e rendelkezések célkit?zéseivel. Másrészt az objektív körülmények összességéb?l ki kell t?nnie, hogy ezen ügyletek alapvet? célja ezen adóel?ny megszerzésére korlátozódik (2006. február 21?i Halifax és társai ítélet, C?255/02, EU:C:2006:121, 74. és 75. pont; 2023. május 25?i a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C?114/22, EU:C:2023:430, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából így az következik, hogy a visszaél?sszer? magatartás tilalmának a héa területén alkalmazandó elve tiltja a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, a kizárólag olyan adóel?ny megszerzését célzó megállapodásokat, amelynek a megszerzése ellentétes a héairányelv célkit?zéseivel (1998. július 16?i ICI?ítélet, C?264/96, EU:C:1998:370, 26. pont; 2023. május 25?i a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C?114/22, EU:C:2023:430, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a héairányelv 273. cikke értelmében lehet?ségük 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 megkérd?jelezzék 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; 2023. május 25?i a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [Héa – Fiktív beszerzési ügylet] ítélet, C?114/22, EU:C:2023:430, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A jelen ügyben a kérdést elterjeszt bíróság kifejti, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikke a fedőcégek létrehozásától való visszatartással a csalás elleni küzdelemre irányul. Így az e cikk által létrehozott mechanizmus azon a vélelmen alapul, hogy amennyiben a társaság által egy adott adómegállapítási időszakban teljesített értékesítési ügyletek értéke nem éri el az említett cikkben elírt kritériumok alkalmazásával kiszámított küszöbértéket, e társaság nem m?köd? társaságnak min?sül, kivéve ha bizonyítani tudja, hogy objektív körülmények igazolják, hogy nem érhetette el az említett értékhatárt. Abban az esetben, ha valamely társaság nem m?köd? társaságnak min?sül, a továbbiakban nem gyakorolhatja a héa levonásához való jogát azon értékesítési ügyletek után, amelyeket a vitatott adómegállapítási időszakban teljesített.

39 Márpedig az ilyen vélelem olyan kritériumon, nevezetesen egy bevételi küszöbértéken alapul, amely nem tartozik a jelen ítélet 33–36. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból következ?, a csalás vagy visszaélés bizonyításához megkövetelt kritériumok közé. E vélelem ugyanis nem egy adott adómegállapítási időszakban megvalósított héaköteles ügyletek valódiságának értékelésén, és nem is azok értékesítési ügyletek megvalósítása érdekében történ? tényleges felhasználásának értékelésén, hanem csupán azok mennyiségének értékelésén alapul. E rendelkezés tehát a jelen ítélet 34. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel nem tekinthet? alkalmasnak annak bizonyítására, hogy a héa levonásához való jogra csalárd módon vagy visszaélésszer?en hivatkoztak.

40 A levonási jog ugyanis csak akkor tagadható meg, ha az ilyen csalás vagy visszaélés bizonyítása érdekében hivatkozott körülményeket a jogilag megkövetelt módon, nem pedig feltételezések alapulvételével bizonyították (lásd ebben az értelemben: 2021. november 11?i Ferimet ítélet, C?281/20, EU:C:2021:910, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Ezenkívül a Bíróság már kimondta, hogy a csalás és visszaélés általános vélelme nem igazolhat olyan adóintézkedést, amely sérti az irányelv céljait (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 7?i Egiom és Enka ítélet, C?6/16, EU:C:2017:641, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanígy nem fogadható el, hogy az ilyen – akár megdönthet? – vélelem az elzeteresen felszámított héa levonásához való jognak az e jogra való csalárd vagy visszaélésszer? hivatkozás megállapításához nem kapcsolódó indokok alapján történ? megtagadásához vezessen.

42 Ebb?l az következik, hogy a jelen ítélet 38. pontjában leírthoz hasonló vélelem meghaladja az adócsalás és a visszaélések megelőzésére irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket.

43 A fenti indokok összességére tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167. cikkét, valamint a héasemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalanyt az általa teljesített héaköteles értékesítési ügyletek elégtelennek min?sül? értéke miatt megfosztják az elzeteresen felszámított héa levonásához való jogtól.

A harmadik kérdés?l

44 A második kérdésre adott válaszra tekintettel, és mivel a harmadik kérdést csak arra az esetre terjesztették el?, ha e második kérdésre nemlegesen választ kell adni, e harmadik kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekr?l

45 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság eltt folyamatban lév? 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 téríthetők meg.

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

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az nem eredményezheti azt, hogy megfosztják a hozzáadottértékadó (héta) adóalanyiságától azt a személyt, aki egy adott adómegállapítási időszakban olyan héaköteles ügyleteket végez, amelyek gazdasági értéke nem éri el a nemzeti szabályozásban meghatározott azon küszöbértéket, amely az e személy rendelkezésére álló tőke észszerűen elvárható hozamának felel meg.**
- 2) **A 2006/112 irányelv 167. cikkét, valamint a héasemlegesség és az arányosság elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalanyt az általa teljesített héaköteles értékesítési ügyletek elégtelennek minősülő értéke miatt megfosztják az elzetesen felszámított héa levonásához való jogtól.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.