

Ideiglenes változat

ANTHONY MICHAEL COLLINS

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2023. szeptember 28.(1)

C?341/22. sz. ügy

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

kontra

Agenzia delle Entrate

(a Corte suprema di cassazione [semmit?szék, Olaszország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Adóalany – Nem m?köd? társaság – A gazdasági ügyletek értékének az eszközökhöz viszonyított arányán alapuló megdönthet? vélelem – A levonási jog korlátozása – A héasemlegesség elve – Arányosság – Jogbiztonság – Bizalomvédelem”

I. Bevezetés

1. Lehet?vé teszi?e a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) valamely tagállam számára, hogy olyan szabályozást fogadjon el, amely szerint valamely adóalanyként nyilvántartásba vett társaság nem m?köd?nek tekinthet? azzal a következménnyel, hogy – az el?zetesen megfizetett héának az értékesítési ügyletei tekintetében felszámított héába történ? beszámításához való jogának sérelme nélkül – amennyiben e társaság három egymást követ? adóévben nem éri el a héaköteles értékesítési ügyletek minimumküszöbét, elveszíti a héakülönbözet következ? adómegállapítási id?szakra történ? átviteléhez való jogot, kivéve, ha bizonyítani tudja, hogy objektív okokból nem tudta elérni az említett küszöböt?

II. A nemzeti jog

2. Az 1994. december 23?i legge n 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (az államháztartásra vonatkozó racionalizálási intézkedésekr?l szóló 724/1994. sz. törvény; a továbbiakban: 724/1994. sz. törvény)(3) „Fed?cég. Értékpapír?értékelés” címet visel? 30. cikkének az alapjogvitára alkalmazandó változata értelmében:

„1. E cikk alkalmazásában, azon részvénytársaságokat, betéti részvénytársaságokat, korlátolt

felelősség?, közkereseti és betéti társaságokat, valamint bármely olyan külföldi illetőségű társaságot és szervezetet, amelynek állandó telephelye az állam területén található, ellenkező bizonyításig nem működő 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:

[...]

c) 15% más eszközök tekintetében, a lízingelteteket is beleértve.

[...]

4. A nem működő társaságok és szervezetek esetében a benyújtott héabevallás alapján visszatérítendő héatöbblet nem téríthető vissza, nem számolható el [...], nem írható jóvá [...]. Amennyiben a nem működő 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 időszakok tekintetében fizetendő héából.

4?bis. Olyan objektív körülmények fennállása esetén, amelyek lehetetlenné tették az e cikkkel 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

[...]”

III. Az alapeljárás háttere, az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

3. A Vigna Ottieri s.r.l. az általa Campaniában (Olaszország) előállított bor értékesítése érdekében 1996 óta gyártóüzemekbe, berendezésekbe és egy védjegybe fektetett be. 2005 decemberében a Vigna Ottieri ellenérték fejében bérbe adta materiális és immateriális eszközeit a Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA-nak (a továbbiakban: Feudi). Ebben az időben a Feudi 22,7%-os részesedéssel rendelkezett a Vigna Ottieriben.

4. 2007-ben a Bizottság kötelezettségszegési eljárást indított Olaszország ellen, amelynek keretében a 724/1994. sz. törvény 30. cikkének a héairányelvvel való összeegyeztethetőségét vitatta.(4) Levélváltást követően a Bizottság 2010 szeptemberében lezárta ezt a kötelezettségszegési eljárást.

5. 2010 decemberében az olasz adóhatóság héamegállapítási határozatot kézbesített a Vigna Ottierinek. E határozat a 2008. adóévben nem működőnek minősítette a Vigna Ottierit, mivel a társaság a könyvelésében olyan héaköteles értékesítési ügyleteket tüntetett fel, amelyek teljes értéke nem érte el azt a küszöböt, amely alatt a társaságot nem működőnek kell tekinteni a 724/1994. sz. törvény 30. cikke alkalmazásában.(5) A Vigna Ottierinek az említett adóévben nyilvánvalóan csak a Feudi által a védjegyének használatáért, berendezéseinek bérbeadásáért és bizonyos használt berendezések értékesítéséért a részére fizetett díjakból származott bevétele. A 724/1994. sz. törvény 30. cikkében meghatározott küszöbök alkalmazása során az adóhatóság figyelmen kívül hagyta ezt a bevételt, mivel úgy vélte, hogy a Vigna Ottieri által a Feuditól kapott díjak egy üzletág átruházásához kapcsolódnak, és ezért nem tartoznak a héa hatálya alá. A határozat azt is megállapította, hogy a Vigna Ottieri értékesítési ügyleteinek értéke három egymást

követ? adóévben nem érte el az alkalmazandó küszöböt. Az adóhatóság ezért a 2009. év tekintetében megtagadta a héakülönbözet Vigna Ottieri általi érvényesítését.

6. A Vigna Ottieri keresetet indított az adómegállapítási határozat megsemmisítése iránt. Azt állította, hogy az eszközeinek bérbeadásából származó bevétele meghaladta a 724/1994. sz. törvény 30. cikkében meghatározott küszöböket. Tagadta továbbá, hogy üzletág?átruházásra került volna sor, el?adva, hogy az adóhatóság nem bizonyította, hogy a Feudi folytatta volna a Vigna Ottieri által korábban végzett tevékenységet. 2012 áprilisában a Commissione tributaria provinciale di Avellino (avellinoi megyei adóügyi bíróság, Olaszország) elutasította a Vigna Ottieri megsemmisítés iránti keresetét. A Vigna Ottieri fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben.

7. 2012 szeptemberében a Vigna Ottieri a Feudi tulajdonába került.

8. 2013 októberében a Commissione tributaria regionale della Campania (campaniai tartományi adóügyi bíróság, Olaszország) elutasította a Vigna Ottieri fellebbezését. E bíróság megállapította, hogy a nem m?köd? társaságok gyakran lehet?vé teszik harmadik felek – általában részvényeseik – számára, hogy kedvez? feltételekkel használják eszközeiket. Ilyen körülmények között az említett eszközök tulajdonosa nem m?köd? társaságnak tekinthet?. Az említett bíróság emellett úgy ítélte meg, hogy eszközeinek – a védjegye használatához való jogot is ideértve – a Feudi részére történ? bérbeadásával a Vigna Ottieri valójában átruházta egyik üzletágát a Feudira, amely ügylet ennél fogva nem tartozik a héa hatálya alá.

9. 2014 márciusában a Feudi felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Corte suprema di cassazione (semmit?szék, Olaszország) elé e határozattal szemben. Azt állította, hogy a héalevonási jog csak a hatodik tanácsi irányelvben(6) kifejezetten említett helyzetekben korlátozható. Az említett irányelv 27. cikke szerint a Tanács egyhangúlag felhatalmazást adhat az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására irányuló nemzeti intézkedések bevezetésére. A Feudi szerint ilyen felhatalmazás hiányában a 724/1994. sz. törvény 30. cikke sérti a hatodik irányelvet.

10. Az adóhatóság azt állította, hogy helyesen alkalmazta a 724/1994. sz. törvény 30. cikkét, amelynek célja, hogy megakadályozza, hogy a formálisan gazdasági tevékenységet végz?, de a valóságban nem m?köd? jogi személyek adókedvezményekben részesüljenek. Mivel a Vigna Ottieri nem min?sül a héairányelv 9. cikke értelmében vett adóalanynak, helyesen tagadta meg t?le a héalevonási jogot.

11. A Corte suprema di cassazione (semmit?szék) megjegyzi, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikkének célja, hogy visszatartó hatást gyakoroljon az olyan nem m?köd? társaságok alapítása tekintetében, amelyek létezésének egyetlen célja, hogy kedvez? adózási feltételek mellett kezelhessék részvényeseik vagyont. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke a társasági vagyont átlagos jövedelmez?ségi mutatói alapján küszöböket állapít meg a nem m?köd? társaságok azonosítására. Az a vélelem, hogy azok a társaságok, amelyek nem érik el e küszöböket, nem m?ködnek, azon a megfigyelésen alapul, hogy nincs hatékony üzleti tevékenység a bevételek minimális folyamatossága nélkül. A társaság megdöntheti e vélelmet, ha bizonyítja, hogy objektív körülmények lehetetlenné tették az említett minimális bevétel elérését.

12. A Corte suprema di cassazione (semmit?szék) kifejti, hogy a nem m?köd? adóalany elveszíti az adóbevallásában feltüntetett héatöbblet(7) visszatérítéséhez, valamint az ahhoz való jogát, hogy ezt a többletet más héakötelezettségekbe történ? beszámítás formájában felhasználhassa, vagy azt harmadik személy részére jóváírathassa. Bár az adóalany meg?rzi az e többlet átviteléhez és a kés?bbi adómegállapítási id?szakokban fizetend? héából történ? levonásához való jogot, e jog megsz?nik, ha három egymást követ? adóévben nem éri el a jelen indítvány 11. pontjában említett küszöböket. A héalevonási jog akkor keletkezik, amikor az

adóalany terméket értékesít vagy szolgáltatást nyújt egy másik adóalanynak abból a célból, hogy az utóbbi e beszerzett terméket vagy szolgáltatást adóköteles értékesítési ügyleteihez használja fel. A nemzeti adóhatóságok nem írhatnak el? további feltételeket. Ilyen körülmények között a Corte suprema di cassazionének (semmit?szék) kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy meg lehet?e fosztani a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyi min?ségt?l az olyan társaságot, amely nem felel meg a 724/1994. sz. törvény 30. cikkében el?írt tesztnek, mert nem végez megfelel? mérték? héaköteles értékesítési ügyletet, még ha az adóalanyi min?ség megtagadásának okai megcáfолhatók is.

13. A héairányelv azt is elismeri, hogy a csalás, az adókijátszás és a visszaélés megel?zése jogszer? cél. Az adólevonási jog megtagadható, ha az adóalany gazdasági tevékenység folytatása ürügyén valójában olyan termékeket kíván megszerezni magánvagyonába, amelyek tekintetében adólevonás lett volna érvényesíthet?, ha azokat a gazdasági tevékenység folytatása keretében szerezték volna be. Az adóhatóságok azonban nem állapíthatnak meg olyan bizonyítási szabályokat – például a beruházástól való elállás esetén a visszaélés vagy csalás megvalósulásának vélelmét –, amelyek gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehéz?é tennék az adóalanyok számára a héalevonási jog gyakorlását. A Corte suprema di cassazionének (semmit?szék) ezért kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikke által felállított vélelem összeegyeztethet?e az arányosság elvével, annak ellenére, hogy az Európai Parlamentben feltett kérdésre a Bizottság igennel válaszolt erre.(8)

14. A Corte suprema di cassazionének (semmit?szék) végül azzal kapcsolatban is kétségei vannak, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikke sérti?e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét. Az ügyletet teljesít? adóalany bizonytalan lesz a tekintetben, hogy az ügylet megalapozhat?e a h?a levonásához vagy visszatérítéséhez való jogot, mivel e jogok gyakorlása attól függ, hogy az adóalany elér?e az adott adóévben egy bizonyos bevételi szintet.

15. E körülmények között a Corte suprema di cassazione (semmit?szék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell?e értelmezni a [héairányelv] 9. cikkének (1) bekezdését, hogy megtagadható az adóalanyi min?ség és következésképpen az el?zetesen megfizetett h?a levonásához vagy visszatérítéséhez való jog azon jogalannyal szemben, aki olyan mértékben végez a h?a szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem min?sül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló t?kéje alapján a törvény által el?re meghatározott kritériumok szerint három egymást követ? évben észszer?en várható lenne, és e tény igazolására nem képes olyan objektív körülmények fennállását bizonyítani, amelyek e helyzetet okozták?

2) Az els? 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. cikkének 4. bekezdéséhez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után el?zetesen megfizetett h?a levonása, visszatérítése vagy egy következ? adómegállapítási id?szakban történ? felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követ? adómegállapítási id?szakban olyan mértékben végez a h?a szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem min?sül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló t?kéje alapján a törvény által el?re meghatározott kritériumok szerint három egymást követ? évben észszer?en 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. cikkének 4. bekezdéséhez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után el?zetesen

megfizetett h a levon asa, visszatérítése vagy egy k vetkez  ad meg allap t si id szakban t rt n  felhasználása azon adóalannyal szemben, aki h arom egymást követő ad meg allap t si id szakban olyan mértékben végez a h a szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendk iv l alacsony – nem minősül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló tőkéje alapján a törvény által előre meghatározott kritériumok szerint h arom egymást követő évben  zszer en várható lenne, és e tény igazolására nem képes olyan objektív körülmények fennállását bizonyítani, amelyek e helyzetet okozták?”

16. A Feudi, az olasz k rm ny és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A 2023. június 14-i tárgyaláson e felek szóbeli észrevételeket terjesztettek el  és választottak a Bíróság kérdéseire.

IV.  rt kel s

A. Az első kérdésül

17. A Feudi szerint az első kérdésre nemleges választ kell adni. Az adóalanyi minőség valamely gazdasági tevékenység végzésének következménye, függetlenül annak jövedelmezőségétől vagy az értékesítési ügyletek értékétől. Az  t lkezes i gyakorlat szerint az, hogy egy termék gazdasági célú hasznosításra alkalmas, főszabály szerint elegendő azon meg allap t s alátámasztásához, hogy a tulajdonosa azt gazdasági tevékenységéhez hasznosítja, és k vetkezes k ppen tart s bevételeire tesz szert e hasznosításból. Amennyiben valamely termék mind gazdasági célra, mind magáncélra is használható, hasznosításának valamennyi körülményét vizsgálni kell annak meghatározásához, hogy azt ténylegesen tart s bevétele elérése érdekében haszn lj k e.(9) A Feudi rámutat arra, hogy –  zemekben, berendezésekben és védjegyben megtestesülő – eszközei k z r lag borértékesítés céljára használhatók. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésével ellentétes t h t a h ak teles értékesítési ügyletek értékét alapul vevő vélelem alkalmazása.

18. Az olasz k rm ny azt állítja, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amelynek célja, hogy megakadályozza társaságok adókedvezmények megszerzése érdekében t rt n  vissza  l sszer  felhasználását. Az olyan társaság, amely nem értékesít termékeket vagy nyújt szolgáltatásokat valamely piacon, nem tekinth   gy, mint amely gazdasági tevékenységet végez. A nemzeti szabályozás, azáltal, hogy a h ak teles értékesítési ügyletek értékén alapuló, megd n th  vélelmet vezetett be, amelynek alkalmazása bírósági felülvizsgálat tárgyát képezi, csupán azon helyzetek azonosítására törekszik, amelyekben a társaság ténylegesen nem végez valós gazdasági tevékenységet.

19. A Bizottság megjegyzi, hogy az olasz szabályozás célja az olyan vissza  l sek megakadályozása, amelyek akkor fordulnak elő, amikor a társaságok olyan term l eszk z kkel rendelkeznek, amelyek nem termelnek adóköteles bevételeket. Az olasz szabályozás e társaságokat az általuk birtokolt eszközök értékének bizonyos bevételi küszöbökkel való összehasonlítása útján azonosítja. Amennyiben a bev lott adóköteles bevétele egy adott id szakban nem éri el az említett küszöböket, a társaságot nem működőnek kell tekinteni, kivéve, ha meg tudja magy r zni, hogy miért volt ilyen alacsony összegű a bevétele. Az olasz jog az ilyen társaságokat a vélelmezett minimális jövedelem alapján kiszámított mértékű társasági ad nak is aláveti. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke h aromf le módon korlátozza a nem működő társaságok h alevon si jogát. Először is, a nem működő társaság részére nem t r th  vissza az olyan adóévben megfizetett h at bblet, amelyben nem működőnek minősültek.(10) Másodszor, e társaság nem számíthatja be a megfizetett héatöbbletet más fizetendő ad kba vagy d jakba, és nem  r thatja j v  a h ak l nb zetet harmadik személy részére olyan adóévben, amelyben nem működőnek min s l tk. Harmadszor, b r a nem működő társaság főszabály szerint átviheti a h ak l nb zetet

a következ? adóévre, e jogot elveszíti, ha három egymást követ? adóévben nem m?köd?nek min?sül.

20. A héairányelv 9. cikke igen tágan határozza meg a „gazdasági tevékenység” fogalmát, hogy az magában foglaljon minden ellenszolgáltatás fejében végzett állandó tevékenységet, függetlenül e tevékenység céljától vagy eredményét?l. A Bizottság úgy véli, hogy valamely társaság nem feltétlenül veszíti el adóalanyi min?ségét amiatt, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás alapján nem m?köd?nek min?sül. A héairányelv 9. cikkében meghatározott adóalanyi min?ség független a végzett gazdasági tevékenység jövedelmez?ségét?l. A nem m?köd? társaság mindig jelezheti, hogy nem adóköteles értékesítési ügyleteihez szerzett be termékeket vagy szolgáltatásokat, amely esetben a héairányelv 168. cikke alapján nem jogosult levonni a megfizetett héát. A Bizottság szerint az olasz adóhatóság nem vitatta a Vigna Ottieri tevékenységeinek gazdasági jellegét, hanem e társaságot nem m?köd?nek tekintette héaköteles értékesítési ügyleteinek nem megfelel? jövedelmez?sége miatt.

21. A héairányelv alkalmazásában az „adóalany” fogalma az ugyanezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében szerepl? „gazdasági tevékenység” fogalmával összefüggésben van meghatározva. A gazdasági tevékenység fennállása alapozza meg az említett irányelv 9. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése értelmében vett „adóalannyá” min?sítést.(11)

22. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg a „gazdasági tevékenység” fogalmát, hogy az magában foglalja a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, ideértve „a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítás[át]”. A „hasznosítás” kifejezés a héasemlegesség elvének megfelel?en minden olyan ügyletre vonatkozik, tekintet nélkül azok jogi formájára, amelyek célja javakból származó tartós bevétel elérése.(12) Az ügyletek száma és értéke nem képez érvényes elhatárolási szempontot a héa hatályán kívül es?, magáncélból eljáró gazdasági szerepl? tevékenységei és az olyan gazdasági szerepl? tevékenységei között, amelynek ügyletei gazdasági tevékenységet valósítanak meg.(13)

23. A „termékértékesítés” és a „szolgáltatásnyújtás” fogalma objektív jelleg?, és e tevékenységek céljától és eredményét?l függetlenül alkalmazandó.(14) Nem releváns az, hogy a tevékenységek nyereségszerzésre irányulnak?e, vagy sem.(15) Ennek megfelel?en az ellenérték fejében teljesített ügyletként való min?sítésre tekintettel irreleváns az a tény, hogy a gazdasági ügylet a szokásos piaci értékénél magasabb vagy alacsonyabb áron valósul?e meg.(16)

24. Sem a javak beszerzése, sem az értékesítésük nem min?sül javak – héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti – tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosításának, mivel ezen ügyletek egyetlen hozadéka az e javak értékesítésekor keletkez? esetleges nyereség.(17) Javak egyszer? birtoklása sem min?sül a héairányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek.(18) Ezt tükrözi a héairányelv 19. cikkének els? bekezdése, amely szerint a vagyon egészben vagy részben történ? átruházását – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen – a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés. E rendelkezés arra irányul, hogy a tagállamok számára lehet?vé tegye a vállalkozások vagy azok részei átruházásának megkönnyítését azzal, hogy ezen átruházásokat egyszer?sítik, és elkerülik, hogy az átruházás kedvezményezettjét olyan aránytalan adóösszeg terhelje, amelyet utólag – az el?zetesen megfizetett héa levonásával – úgyis visszakap.(19) E célra figyelemmel a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történ? bevittel – történ? átruházásának fogalmába beletartozik az üzleti t?ke vagy a vállalkozás egy önálló részének átruházása, amely vagyoni és nem vagyoni javakat is magában foglal, amelyek együttesen egy vállalkozást vagy egy vállalkozás önálló gazdasági tevékenység

folytatására alkalmas részét képezik. E fogalom nem foglalja magában az eszközök egyszer? értékesítését, mint például az árukészlet értékesítését.(20) Akkor is megvalósulhat vagyonátruházás, ha az üzlethelyiséget bérbeadás útján az átruházás kedvezményezettjének rendelkezésére bocsátják, vagy ha az utóbbi rendelkezik olyan megfelel? ingatlannal, amelyben valamennyi átruházott vagyontárgy elhelyezhet?, és ahonnan tovább folytathatja ugyanazt a gazdasági tevékenységet.(21)

25. Noha a héairányelv 19. cikke olyan átruházásokra vonatkozik, amelyek esetében az átruházás kedvezményezettjének szándéka az átruházott üzleti t?ke vagy vállalkozásrész m?ködtetésére irányul, e rendelkezés nem követeli meg, hogy az átruházás kedvezményezettje az átruházást megel?z?en ugyanazt a gazdasági tevékenységet folytassa, mint az átruházó.(22)

26. Az ügylet akkor min?sül termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak és így gazdasági tevékenységnek, ha megfelel az e fogalom alapjául szolgáló objektív feltételeknek. Még akkor is ez a helyzet, ha az ügyletet kizárólag adóel?ny elérése céljából végzik.(23)

27. Ebb?l következik, hogy minden olyan személy adóalanyi min?séggel rendelkezik, aki önállóan végez gazdasági tevékenységet tartós bevétel elérése érdekében, tekintet nélkül e tevékenység eredményére. A héairányelvvel ellentétes tehát az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyi min?séget a gazdasági tevékenységb?l származó bizonyos mérték? bevétel elérését?l teszi függ?vé.

28. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróság által el?terjesztett els? kérdésre azt a választ adja, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem tagadható meg az adóalanyi min?ség azon jogalannal szemben, aki olyan mértékben végez a héa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték nem min?sül koherensnek azzal a bevétellel, amely a rendelkezésére álló t?kéje alapján három egymást követ? évben észszer?en várható lenne.

29. Megjegyzem mindazonáltal, hogy a Bizottság a tárgyaláson azt állította, hogy amennyiben az az adóalany, aki nem éri el az el?írt bevételi szintet, az el?zetesen megfizetett héát részlegesen beszámíthatja az értékesítési ügyletei keretében el?zetesen felszámított héába, annyiban a szóban forgó nemzeti szabályozás nem érinti az adóalanyi min?séget. A vonatkozó bevételi küszöb három egymást követ? adóévben történ? el nem érésének egyedüli következménye, hogy az adóalany nem viheti át az el?zetesen megfizetett héatöbbletet, és így elveszíti e többlet érvényesítésének jogát. Bár a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata ennek vizsgálata, ha ez a helyzet, akkor úgy t?nik, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás valóban nem teszi attól függ?vé az adóalanyi min?séget, hogy az adóalany elér?e egy bizonyos bevételi küszöböt valamely adott adómegállapítási id?szakban.

B. A második kérdés?l

30. A héasemlegesség elvével összhangban a Feudi azt állítja, hogy az el?zetesen felszámított héa levonásához való jog nem köthet? a gazdasági tevékenység végzését?l és a beszerzett termékek és szolgáltatások e célra történ? felhasználásától eltér? feltételekhez. Az adóalany jogosult levonni az el?zetesen felszámított héát, ha értékesítési ügyletei ezen adó hatálya alá tartoznak. Bár az adóhatóság megtagadhatja az adólevonási jogot – objektív elemek alapján bizonyított – adókijátszás vagy ?csalás esetén, a Feudi úgy véli, hogy e célból nem támaszkodhat egy vélelemre. Mindenesetre a héaköteles értékesítési ügyletek mértékén alapuló kritérium nem alkalmas a csalás megvalósulásának értékelésére.

31. Az olasz kormány azt állítja, hogy nemzeti szabályozása nem teszi lehetetlenné vagy túlzottan nehézé a héalevonási jog gyakorlását, mivel a társaságok bizonyíthatják, hogy

ténylegesen gazdasági tevékenységet folytatnak annak ellenére, hogy alacsony bevételre tesznek szert. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke ezért összhangban áll a héasemlegesség és az arányosság elvével.

32. A Bizottság úgy véli, hogy amennyiben az adóalany adóköteles ügyletek céljára használ fel termékeket vagy szolgáltatásokat, úgy jogosult levonni az e termékek vagy szolgáltatások tekintetében megfizetett vagy fizetendő héát. E levonást f?szabály szerint úgy kell kiszámítani, hogy az adott adómegállapítási id?szakban fizetendő összes adó összegéb?l le kell vonni azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon id?szak alatt keletkezik adólevonási jog. Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási id?szakban fizetendő héa összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő adómegállapítási id?szakra történ? átvitelét vagy visszatérítését.

33. A kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő ügyben azért tagadták meg a héakülönbözet átviteléhez való jogot, mert a Feudi három egymást követ? adóévben nem érte el a héaköteles értékesítési ügyletek olasz szabályozásban meghatározott minimumkültségét. A Bizottság azt állítja, hogy amennyiben az olasz szabályozás bizonyos adóalanyokat nem m?köd?nek tekint, ezt azon az alapon teszi, hogy az adóalany alkalmasint anélkül végzett héaköteles beszerzési ügyleteket, hogy megfelel? mérték? héaköteles értékesítési ügyletet is végzett volna. Mivel ilyen körülmények között az adóalany nem jogosult levonni az el?zetesen megfizetett héatöbbletet, az olasz szabályozás ezen értelmezése nem ellentétes a héasemlegesség elvével.

34. A Bizottság úgy véli továbbá, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikke arányos az annak megakadályozására irányuló céllal, hogy valamely társaság jogosulatlanul vonja le az el?zetesen felszámított héát, amennyiben az adott társaságnak lehet?sége van annak – nem túlzottan nehéz feltételek mellett történ? – bizonyítására, hogy a beszerzési ügyleteket héaköteles értékesítési ügyletek teljesítése céljából kötötte.

35. Az adólevonások héairányelv által létrehozott rendszerének az a célja, hogy a gazdasági szerepl?t teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében megfizetett vagy fizetendő héa terhe alól. A közös héarendszer biztosítani kívánja minden héaköteles gazdasági tevékenység adózását illet?en a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye.(24) Az adólevonási jog a héarendszer elválaszthatatlan része. E jog gyakorlása f?szabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részér?l az e jog gyakorlása feltételül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül.(25)

36. A héairányelv 168. cikke értelmében az adóalany akkor rendelkezik az el?zetesen felszámított héa levonásához való joggal, ha a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat az adóalany az adóköteles tevékenységéhez használja fel.(26) Ha az adóalany által beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a héa hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az el?zetesen felszámított adó levonására.(27)

37. A héairányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben el?írtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Az ilyen intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérd?jelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal ezen adó semlegességét.(28)

38. Az uniós jogi normákra nem lehet csalárd módon vagy visszaélősszerűen hivatkozni. Az

uniós jog nem alkalmazható olyan ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított elnyerésben. A visszaélés szerző magatartás tilalma a héa területére is kiterjed, és a héairányelv elismeri és támogatja a lehetséges adókijátszások, adókikerülések, illetve más visszaélések elleni küzdelmet.(29)

39. A héarendszerben a visszaélés szerző magatartás fennállásához egyrészt az szükséges, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben elírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelnyerés megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt ki kell tenni, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelnyerés megszerzése.(30)

40. A második kérdésre, amelyre az első kérdésre javasolt válaszművében választ kell adni, a fenti megfontolások fényében kell válaszolni.

41. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke úgy rendelkezik, hogy a szabály szerint nem működő társaságnak minősül az olyan társaság, amely az általa birtokolt eszközök értékéhez viszonyítva nem végez minimális mértékű héaköteles gazdasági ügyletet. Ez a vélelem megdönthető a társaság héaköteles értékesítési ügyleteinek szokatlanul alacsony mértékét megalapozó objektív okok bizonyításával. A vélelem alkalmazása esetén a nem működő társaság csak a következő adóévre viheti át az elzárólagosan megfizetett héatöbbletet. Ha a társaság három egymást követő évben nem éri el a referenciabevétel küszöböt, akkor egyáltalán nem vihet át héakölönböt. Amint azt a Bizottság a tárgyaláson megjegyezte, anélkül, hogy a többi fél ellentmondott volna neki e tekintetben, a nem működő társaság akkor sem veszíti el adólevonási jogát héaköteles értékesítési ügyletei tekintetében, ha azok nem érik el a küszöböt, azáltal, hogy a fizetendő héából levonja az elzárólagosan megfizetett héát.

42. Amennyiben az olasz szabályozás úgy rendelkezik, hogy a társaságok elveszítik az elzárólagosan megfizetett héatöbblet levonásához való jogot, ha három egymást követő adóévben nem végeznek megfelelő mértékű héaköteles értékesítési ügyletet, annyiban e szabályozás a héairányelv 168. cikkében foglalt – a jelen indítvány 36. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat által értelmezett – elvet alkalmazza, mivel az adóalany csak akkor rendelkezik az elzárólagosan megfizetett héa levonásához való joggal, ha a beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat a héaköteles értékesítési ügyleteihez használja fel. Az tehát olyan adóelkerülés elleni intézkedésnek minősül, amely jogszerű célt, mégpedig annak megakadályozását szolgálja, hogy a nem működő társaságok visszaéljenek a héarendszerrel, amely cél összhangban van a héairányelv 273. cikkével és a jelen indítvány 38. és 39. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal.

43. Az arányosság elvét illetően a Bíróság már kimondta, hogy a tagállamoknak olyan eszközöket kell igénybe venniük, amelyek lehetővé teszik a belső jog által követett cél hatékony elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik a szóban forgó uniós jogszabályok célkitűzéseit és elveit.(31) Így az olyan nemzeti szabályozás, amely az adókikerülés és az adókijátszás kockázatának minimalizálása érdekében megdönthető vélelmet állít fel, önmagában nem ellentétes az arányosság elvével, feltéve, hogy az ilyen szabályok által érintett személyek tényleges lehetőséget kapnak arra, hogy objektív indokokkal magyarázzák az érintett adóévekben végzett héaköteles értékesítési ügyletek szokatlanul alacsony mértékét.(32) Az ilyen bizonyítékokat a nemzeti jog szabályainak megfelelően kell elterjeszteni, amelyek nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézvé a héalevonási jog gyakorlását.(33) A vélelem megdöntéséhez szükséges bizonyítás szintje ezenfelül nem lehet túlzottan magas.

44. A jelen esetben, amint arra az olasz kormány rámutatott, a vélelem nem csak azáltal dönthető meg, hogy a társaság bizonyítja, hogy elérte a bevételi küszöböt. A társaság megfelelő

magyarázatot adhat arra is, hogy az érintett adóévekben miért végzett nagyon alacsony értékű értékesítési ügyleteket (például termelési problémák vagy gazdasági visszaesés miatt). Úgy tűnik, hogy az a körülmény, hogy az olasz szabályozás által felállított megdönthető vélelem akkor alkalmazandó, ha a társaság három egymást követő adóévben nem éri el a bevételi küszöböt, azt mutatja, hogy az alkalmas a mesterséges megállapodások azonosítására. Vita esetén a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy az olasz jognak a vélelem megdöntésére vonatkozó bizonyítási szabályai gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehezítik-e az érintettek számára a háalevonási jog gyakorlását.

45. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett második kérdésre azt a választ adja, hogy a háasemlegesség és az arányosság elvével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után előzetesen megfizetett háa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adóévben olyan mértékben végez a háa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték nem minősül koherensnek azzal a bevétellel, amely a rendelkezésére álló tőkéje alapján észszerűen várható lenne, és e tény magyarázatára nem képes objektív körülmények fennállását bizonyítani. E bizonyítékok előterjesztésének feltételei nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehezzé az érintettek számára a háalevonási jog gyakorlását, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

C. A harmadik kérdésről

46. A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésére javasolt válaszom fényében válaszolok a harmadik kérdésére.

47. A Feudi arra hivatkozik, hogy a jogbiztonság elvével ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely állandó bizonytalanságot teremt az előzetesen megfizetett háa levonásának lehetőségét illetően.

48. Az olasz kormány és a Bizottság úgy véli, hogy az olasz szabályozás nem ellentétes sem a jogbiztonság elvével, sem a bizalomvédelem elvével, mivel olyan egyértelmű jogi keretben alkalmazandó, amely pontosan meghatározza azokat a helyzeteket, amelyekben az adóalany elveszítheti az előzetesen megfizetett háa levonásához való jogát. Emellett egy gazdasági tevékenységet nem végző társaság nem támaszthatnak jogos bizalmat az előzetesen megfizetett háa levonhatóságát illetően.

49. Amint a Bíróság több ízben kimondta, az uniós jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie. A jogbiztonság követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék az e szabályok által rájuk rótt kötelezettségek mértékét.(34)

50. Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás egy megdönthető vélelmet tartalmaz, amely akkor alkalmazandó, ha az adóalany három egymást követő adóévben az eszközei értékének százalékában kifejezve elégtelen mértékű héaköteles értékesítési ügyletet végez. A szabályozás tehát olyan egyértelmű szabályt állapít meg, amelyről az adóalany elzárva értesül, és amely korlátozza az elzárva megfizetett hűa levonásához való jogot. Az adóalany a hűabevallás benyújtásakor biztosan tudja, hogy e szabály alkalmazandó-e a saját körülményei között, ugyanúgy, ahogyan a hűabevallás benyújtásakor minden más adóalany is megállapítja hűafizetési kötelezettségét egy adott adómegállapítási időszak tekintetében. Az adóalany szükség esetén bizonyíthatja, hogy héaköteles értékesítési ügyletei elérték a vonatkozó küszöböt, vagy hogy erre objektív okok miatt nem került sor.

51. A bizalomvédelem elve minden olyan jogalanyt megillet, akinek részére valamely közigazgatási hatóság olyan pontos ígéreteket tett, amelyek egy elzárva vigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőben észszerű várakozást keltettek, feltéve, hogy e várakozás jogos.(35)

52. A Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokból nem tűnik ki, hogy az olasz adóhatóság bármilyen pontos ígéretet tett volna a Vigna Ottieri részére arra vonatkozóan, hogy az érintett adóévekben nem kezelik nem működő társaságként, amely tény megállapítása a kérdést elzárterjesztő bíróság feladata. Egy nem működő adóalany nem hivatkozhat a bizalomvédelem elvére az elzárva megfizetett hűa levonása érdekében, ha az általa beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat nem héaköteles értékesítési ügyletekhez használták fel, amint azt a hűairányelv 168. cikke megköveteli.

53. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést elzárterjesztő bíróság által elzárterjesztett harmadik kérdésre azt a választ adja, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után elzárva felszámított hűa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adóévben olyan mértékben végez a hűa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték nem minősül koherensnek azzal a bevétellel, amely a rendelkezésére álló tőkéje alapján észszerűen várható lenne, és e tény magyarázatára nem képes objektív körülmények fennállását bizonyítani.

V. Végkövetkeztetések

54. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Corte suprema di cassazione (semmitől szék, Olaszország) által elzárzatos döntéshozatalra elzárterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A közös hozzáadottértékadórendszerrel szűlő, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 9. cikkének (1) bekezdését

úgy kell értelmezni, hogy nem tagadható meg az adóalanyi minőség azon jogalannyal szemben, aki olyan mértékben végez a hűa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték nem minősül koherensnek azzal a bevétellel, amely a rendelkezésére álló tőkéje alapján három egymást követő évben észszerűen várható lenne.

2) A hűasemlegesség és az arányosság elvét

úgy kell értelmezni, hogy ezen elvekkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után elzárva megfizetett hűa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adóévben olyan mértékben végez a hűa szempontjából

releváns ügyleteket, amely mérték nem minősül koherensnek azzal a bevétellel, amely a rendelkezésére álló tőkéje alapján észszerűen várható lenne, és e tény magyarázatára nem képes objektív körülmények fennállását bizonyítani. E bizonyítékok elterjesztésének feltételei nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézé az érintettek számára a héalevonási jog gyakorlását, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

3) A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét

úgy kell értelmezni, hogy ezen elvekkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után elzetesen felszámított hűa levonása, visszatérítése vagy egy következı adómegállapítási idıszakban történı felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követı adóévben olyan mértékben végez a hűa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték nem minősül koherensnek azzal a bevétellel, amely a rendelkezésére álló tőkéje alapján észszerűen várható lenne, és e tény magyarázatára nem képes objektív körülmények fennállását bizonyítani.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

3 A Gazzetta Ufficiale 1994. december 30-ıi 304. száma.

4 2007/4392. sz. kötelezettség-szegési eljárás.

5 Vagyis a Vigna Ottieri hűaköteles értékesítési ügyleteinek értéke nem érte el eszközei értékének 15%-át.

6 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ıi 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvı különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv). 2007. január 1-jétıl a hűairányelv hatályon kívül helyezte és felváltotta a hatodik irányelvet.

7 A „hűatöbblet” fogalma arra az esetre vonatkozik, amikor az a társaság, amely több hűaköteles beszerzési ügyletet végzett, mint hűaköteles értékesítési ügyletet, valamely adott adóévben nem feltétlenül tudja teljes mértékben beszámítani az elzetesen megfizetett hűát az általa felszámított hűába.

8 Lásd a P-9064/2010. sz. parlamenti kérdésre a Bizottság által 2010. november 30-én adott választ (HL 2011. C 249E., 1. o.).

9 2013. június 20-ıi Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet (C-219/12, EU:C:2013:413, 20. pont).

10 A Bizottság a tárgyaláson hozzátette, hogy a nem mőködı társaság akkor sem veszíti el adólevonási jogát a hűaköteles értékesítési ügyletek tekintetében, ha ezen ügyletek volumene nem éri el a küszöböt. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke csak a megfizetett hűatöbblet levonásához való jog gyakorlását korlátozza.

11 2011. szeptember 15-ıi Saby és társai ítélet (C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 43. pont); 2021. január 20-ıi AJFP Sibiu és DGRFP Braov ítélet (C-655/19, EU:C:2021:40, 25. pont).

- 12 2011. szeptember 15?i S?aby és társai ítélet (C?180/10 és C?181/10, EU:C:2011:589, 45. pont); 2021. január 20?i AJFP Sibiu és DGRFP Bra?ov ítélet (C?655/19, EU:C:2021:40, 27. pont).
- 13 2011. szeptember 15?i S?aby és társai ítélet (C?180/10 és C?181/10, EU:C:2011:589, 37. pont); 2019. október 17?i Paulo Nascimento Consulting ítélet (C?692/17, EU:C:2019:867, 25. pont); 2021. január 20?i AJFP Sibiu és DGRFP Bra?ov ítélet (C?655/19, EU:C:2021:40, 30. pont).
- 14 2016. június 2?i Lajvér ítélet (C?263/15, EU:C:2016:392, 22. pont).
- 15 Ugyanott, 35. pont.
- 16 Ugyanott, 45. pont.
- 17 2021. január 20?i AJFP Sibiu és DGRFP Bra?ov ítélet (C?655/19, EU:C:2021:40, 28. pont).
- 18 Lásd ebben az értelemben: 1991. június 20?i Polysar Investments Netherlands ítélet (C?60/90, EU:C:1991:268, 13. és 14. pont), amely megállapítja, hogy a holdingtársaság nem adóalany.
- 19 2003. november 27?i Zita Modes ítélet (C?497/01, EU:C:2003:644, 39. pont).
- 20 2003. november 27?i Zita Modes ítélet (C?497/01, EU:C:2003:644, 40. pont); 2011. november 10?i Schriever ítélet (C?444/10, EU:C:2011:724, 24. és 25. pont); 2018. december 19?i Mailat ítélet (C?17/18, EU:C:2018:1038, 15. pont).
- 21 2011. november 10?i Schriever ítélet (C?444/10, EU:C:2011:724, 29. pont). Az a körülmény, hogy az üzlethelyiséget csupán bérbe adják, és nem eladták az üzlet átvev?jének, nem akadályozza az eladó tevékenységének az átvev? általi folytatását (ugyanott, 40. pont).
- 22 2003. november 27?i Zita Modes ítélet (C?497/01, EU:C:2003:644, 44. és 45. pont); 2011. november 10?i Schriever ítélet (C?444/10, EU:C:2011:724, 37. pont).
- 23 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 60. pont).
- 24 2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458, 43. pont); 2021. november 11?i Ferimet ítélet (C?281/20, EU:C:2021:910, 30. pont).
- 25 2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458, 44. pont); 2021. november 11?i Ferimet ítélet (C?281/20, EU:C:2021:910, 31. pont).
- 26 2012. február 16?i Eon Aset Menidjmont ítélet (C?118/11, EU:C:2012:97, 31. és 42. pont).
- 27 2012. február 16?i Eon Aset Menidjmont ítélet (C?118/11, EU:C:2012:97, 44. pont); 2020. november 12?i ITH Comercial Timi?oara ítélet (C?734/19, EU:C:2020:919, 42. pont).
- 28 2012. július 12?i EMS?Bulgaria Transport ítélet (C?284/11, EU:C:2012:458, 47. pont); 2021. november 11?i Ferimet ítélet (C?281/20, EU:C:2021:910, 32. pont).
- 29 2006. február 21?i Halifax és társai ítélet (C?255/02, EU:C:2006:121, 68–71. pont).
- 30 Ugyanott, 74. és 75. pont.
- 31 2018. február 28?i Pie?kowski ítélet (C?307/16, EU:C:2018:124, 34. pont).

32 Lásd analógia útján a 2018. november 21-i Fontana ítéletet (C-648/16, EU:C:2018:932, 42. és 44. pont), amelyben a Bíróság megállapította, hogy az arányosság elvével nem ellentétes az olyan nemzeti jogszabály, amely megdönthető vélelmet állít fel a héaköteles forgalmat illetően, feltéve, hogy az adóalany vitathatja az adómegállapítást, és hogy az e vitatás sikeréhez a bizonyítás nem túlzottan magas szintjét követelik meg.

33 Lásd ebben az értelemben: 2020. november 12-i ITH Comercial Timișoara ítélet (C-734/19, EU:C:2020:919, 39. pont); 2021. november 11-i Ferimet ítélet (C-281/20, EU:C:2021:910, 51. pont).

34 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Lásd ebben az értelemben: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 44. és 45. pont); 2021. április 15-i Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA ítélet (C-846/19, EU:C:2021:277, 90. pont).