ANTHONY MICHAEL COLLINS
FŐTANÁCSNOK 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 [semmítőszék, Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Adóalany – Nem működő társaság – A gazdasági ügyletek értékének az eszközökhöz viszonyított arányán alapuló megdönthető vélelem – A levonási jog korlátozása – A héasemlegesség elve – Arányosság – Jogbiztonság – Bizalomvédelem”

I. Bevezetés

1. Lehetővé teszi-e a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 működőnek tekinthető azzal a következménnyel, hogy – az előzetesen megfizetett héának az értékesítési ügyletei tekintetében felszámított héába történő beszámításához való jogának sérelme nélkül – amennyiben e társaság három egymást követő adóévben nem éri el a héaköteles értékesítési ügyletek minimumküszöbét, elveszíti a héakülönbözet következő adómegállapítási időszakra történő átviteléhez való jogot, kivéve, ha bizonyítani tudja, hogy objektív okokból nem tudta elérni az említett küszöböt?

[1] Eredeti nyelv: angol.

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

II. A nemzeti jog

2. Az 1994. december 23-i legge n 724 – Misure di razzionalizzazione della finanza pubblica (az államháztartásra vonatkozó racionalizálási intézkedésekről szóló 724/1994. sz. törvény; a továbbiakban: 724/1994. sz. törvény)[3] „Fedőcég. Értékpapír-értékelés” címet viselő 30. cikkének az alapjogvitára alkalmazandó változata értelmében:

„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 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 lízingelteket 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 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

[…]”

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.

[3] A Gazzetta Ufficiale 1994. december 30-i 304. száma.

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 e 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 követő 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, előadva, 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 (avellinói 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 működő társaságok gyakran lehetővé teszik harmadik felek – általában részvényeseik – számára, hogy kedvező feltételekkel használják eszközeiket. Ilyen körülmények között az említett eszközök tulajdonosa nem működő társaságnak tekinthető. Az említett bíróság emellett úgy ítélte meg, hogy eszközeinek – a védjegye használatához való jogot is ideértve – a Feudi részére történő bérbeadásával a Vigna Ottieri valójában átruházta egyik üzletágát a Feudira, amely ügylet ennélfogva nem tartozik a héa hatálya alá.

9. 2014 márciusában a Feudi felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Corte suprema di cassazione (semmítőszék, Olaszország) elé e határozattal szemben. Azt állította, hogy a héalevonási jog csak a hatodik tanácsi irányelvben[6] kifejezetten említett helyzetekben korlátozható. Az említett

[4] 2007/4392. sz. kötelezettségszegési eljárás.

[5] Vagyis a Vigna Ottieri héaköteles 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-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv). 2007. január 1-jétől a héairányelv hatályon kívül helyezte és felváltotta a hatodik irányelvet.

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 végző, de a valóságban nem működő jogi személyek adókedvezményekben részesüljenek. Mivel a Vigna Ottieri nem minősül a héairányelv 9. cikke értelmében vett adóalanynak, helyesen tagadta meg tőle a héalevonási jogot.

11. A Corte suprema di cassazione (semmítőszék) megjegyzi, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikkének célja, hogy visszatartó hatást gyakoroljon az olyan nem működő társaságok alapítása tekintetében, amelyek létezésének egyetlen célja, hogy kedvező adózási feltételek mellett kezelhessék részvényeseik vagyonát. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke a társasági vagyon átlagos jövedelmezőségi mutatói alapján küszöböket állapít meg a nem működő társaságok azonosítására. Az a vélelem, hogy azok a társaságok, amelyek nem érik el e küszöböket, nem működnek, 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 (semmítőszék) kifejti, hogy a nem működő adóalany elveszíti az adóbevallásában feltüntetett héatöbblet[7] visszatérítéséhez, valamint az ahhoz való jogát, hogy ezt a többletet más héakötelezettségekbe történő beszámítás formájában felhasználhassa, vagy azt harmadik személy részére jóváírathassa. Bár az adóalany megőrzi az e többlet átviteléhez és a későbbi adómegállapítási időszakokban fizetendő héából történő levonásához való jogot, e jog megszűnik, ha három egymást követő 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 elő további feltételeket. Ilyen körülmények között a Corte suprema di cassazionénak (semmítőszék) kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy meg lehet-e fosztani a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett adóalanyi minőségtől az olyan társaságot, amely nem felel meg a 724/1994. sz. törvény 30. cikkében előírt tesztnek, mert nem végez megfelelő mértékű héaköteles értékesítési ügyletet, még ha az adóalanyi minőség megtagadásának okai megcáfolhatók is.

13. A héairányelv azt is elismeri, hogy a csalás, az adókijátszás és a visszaélés megelőzése jogszerű cél. Az adólevonási jog megtagadható, ha az adóalany gazdasági tevékenység folytatása ürügyén valójában olyan termékeket kíván megszerezni magánvagyonába, amelyek tekintetében adólevonás lett volna érvényesíthető, 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 nehézzé tennék az adóalanyok számára a héalevonási jog gyakorlását. A Corte suprema di cassazionénak (semmítőszék) ezért

[7] A „héatöbblet” fogalma arra az esetre vonatkozik, amikor az a társaság, amely több héaköteles beszerzési ügyletet végzett, mint héaköteles értékesítési ügyletet, valamely adott adóévben nem feltétlenül tudja teljes mértékben beszámítani az előzetesen megfizetett héát az általa felszámított héába.

kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikke által felállított vélelem összeegyeztethető-e az arányosság elvével, annak ellenére, hogy az Európai Parlamentben feltett kérdésre a Bizottság igennel válaszolt erre. [8]

14. A Corte suprema di cassazionénak (semmítőszék) végül azzal kapcsolatban is kétségei vannak, hogy a 724/1994. sz. törvény 30. cikke sérti-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét. Az ügyletet teljesítő adóalany bizonytalan lesz a tekintetben, hogy az ügylet megalapozhat-e a héa 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 (semmítőszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes 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 előzetesen megfizetett héa levonásához vagy visszatérítéséhez való jog azon jogalannyal szemben, aki olyan mértékben végez a héa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem minősül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló tőkéje alapján a törvény által előre 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. cikkének (4) bekezdéséhez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után előzetesen megfizetett héa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adómegállapítási időszakban olyan mértékben végez a héa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem minősül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló tőkéje alapján a törvény által előre 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. cikkének (4) bekezdéséhez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után előzetesen megfizetett héa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adómegállapítási időszakban olyan mértékben végez a héa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték – mivel rendkívül alacsony – nem minősül koherensnek azzal, ami a rendelkezésére álló tőkéje alapján a törvény által előre 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?”

16. A Feudi, az olasz kormány és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A 2023. június 14-i tárgyaláson e felek szóbeli észrevételeket terjesztettek elő és válaszoltak a Bíróság kérdéseire.

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

IV. Értékelés

A. Az első kérdésről

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 ítélkezési gyakorlat szerint az, hogy egy termék gazdasági célú hasznosításra alkalmas, főszabály szerint elegendő azon megállapítás alátámasztásához, hogy a tulajdonosa azt gazdasági tevékenységhez hasznosítja, és következésképpen tartós bevételre tesz szert e hasznosításból. Amennyiben valamely termék mind gazdasági célra, mind magáncélra is használható, hasznosításának valamennyi körülményét vizsgálni kell annak meghatározásához, hogy azt ténylegesen tartós bevétel elérése érdekében használják-e.[9] A Feudi rámutat arra, hogy – üzemekben, berendezésekben és védjegyben megtestesülő – eszközei kizárólag borértékesítés céljára használhatók. A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésével ellentétes tehát a héaköteles értékesítési ügyletek értékét alapul vevő vélelem alkalmazása.

18. Az olasz kormány 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 történő visszaélésszerű felhasználását. Az olyan társaság, amely nem értékesít termékeket vagy nyújt szolgáltatásokat valamely piacon, nem tekinthető úgy, mint amely gazdasági tevékenységet végez. A nemzeti szabályozás, azáltal, hogy a héaköteles értékesítési ügyletek értékén alapuló, megdönthető 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 visszaélések megakadályozása, amelyek akkor fordulnak elő, amikor a társaságok olyan termelőeszközökkel rendelkeznek, amelyek nem termelnek adóköteles bevételt. Az olasz szabályozás e társaságokat az általuk birtokolt eszközök értékének bizonyos bevételi küszöbökkel való összehasonlítása útján azonosítja. Amennyiben a bevallott adóköteles bevétel egy adott időszakban nem éri el az említett küszöböket, a társaságot nem működőnek kell tekinteni, kivéve, ha meg tudja magyarázni, hogy miért volt ilyen alacsony összegű a bevétele. Az olasz jog az ilyen társaságokat a vélelmezett minimális jövedelem alapján kiszámított mértékű társasági adónak is aláveti. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke háromféle módon korlátozza a nem működő társaságok héalevonási jogát. Először is, a nem működő társaság részére nem téríthető vissza az olyan adóévben megfizetett héatöbblet, amelyben nem működőnek minősültek.[10] Másodszor, e társaság nem számíthatja be a megfizetett héatöbbletet más fizetendő adókba vagy díjakba, és nem írathatja jóvá a héakülönbözetet harmadik személy részére olyan adóévben, amelyben nem működőnek minősültk. Harmadszor, bár a nem működő társaság főszabály szerint átviheti a héakülönbözetet a következő adóévre, e jogot elveszíti, ha három egymást követő adóévben nem működőnek minősül.

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

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

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 eredményétől. A Bizottság úgy véli, hogy valamely társaság nem feltétlenül veszíti el adóalanyi minőségét amiatt, hogy az alkalmazandó nemzeti szabályozás alapján nem működőnek minősül. A héairányelv 9. cikkében meghatározott adóalanyi minőség független a végzett gazdasági tevékenység jövedelmezőségétől. A nem működő 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 működőnek tekintette héaköteles értékesítési ügyleteinek nem megfelelő jövedelmezősége miatt.

21. A héairányelv alkalmazásában az „adóalany” fogalma az ugyanezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében szereplő „gazdasági tevékenység” fogalmával összefüggésben van meghatározva. A gazdasági tevékenység fennállása alapozza meg az említett irányelv 9. cikke (1) bekezdésének első albekezdése értelmében vett „adóalannyá” minősítést. [11]

22. A héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése úgy határozza meg a „gazdasági tevékenység” fogalmát, hogy az magában foglalja a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, ideértve „a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítás[át]”. A „hasznosítás” kifejezés a héasemlegesség elvének megfelelően 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 eső, magáncélból eljáró gazdasági szereplő tevékenységei és az olyan gazdasági szereplő tevékenységei között, amelynek ügyletei gazdasági tevékenységet valósítanak meg. [13]

23. A „termékértékesítés” és a „szolgáltatásnyújtás” fogalma objektív jellegű, és e tevékenységek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó. [14] Nem releváns az, hogy a tevékenységek nyereségszerzésre irányulnak-e, vagy sem. [15] Ennek megfelelően az ellenérték fejében teljesített ügyletként való minősítésre 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 minősül javak – héairányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdése szerinti – tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosításának, mivel ezen ügyletek egyetlen hozadéka az e javak értékesítésekor keletkező esetleges nyereség. [17] Javak egyszerű birtoklása sem minősül a héairányelv értelmében vett gazdasági tevékenységnek. [18] Ezt tükrözi a héairányelv 19. cikkének első bekezdése, amely szerint a vagyon egészben vagy részben történő átruházását – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen –

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

[12] 2011. szeptember 15-i Słaby és társai ítélet (C-180/10 és C-181/10, EU:C:2011:589, 45. pont); 2021. január 20-i AJFP Sibiu és DGRFP Braşov ítélet (C-655/19, EU:C:2021:40, 27. pont).

[13] 2011. szeptember 15-i Słaby 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 Braşov 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 Braşov 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.

a tagállamok úgy tekinthetik, mintha nem történt volna termékértékesítés. E rendelkezés arra irányul, hogy a tagállamok számára lehetővé tegye a vállalkozások vagy azok részei átruházásának megkönnyítését azzal, hogy ezen átruházásokat egyszerűsítik, és elkerülik, hogy az átruházás kedvezményezettjét olyan aránytalan adóösszeg terhelje, amelyet utólag – az előzetesen megfizetett héa levonásával – úgyis visszakap.[19] E célra figyelemmel a vállalkozás vagyonának egészben vagy részben – akár ellenérték fejében, akár ingyenesen, akár apportként történő bevitellel – történő átruházásának fogalmába beletartozik az üzleti tőke 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 egyszerű 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 megfelelő ingatlannal, amelyben valamennyi átruházott vagyontárgy elhelyezhető, 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 tőke vagy vállalkozásrész működtetésére irányul, e rendelkezés nem követeli meg, hogy az átruházás kedvezményezettje az átruházást megelőzően ugyanazt a gazdasági tevékenységet folytassa, mint az átruházó.[22]

26. Az ügylet akkor minősül 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 adóelőny elérése céljából végzik.[23]

27. Ebből következik, hogy minden olyan személy adóalanyi minőséggel 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 minőséget a gazdasági tevékenységből származó bizonyos mértékű bevétel elérésétől teszi függővé.

28. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy nem tagadható meg az adóalanyi minőség azon jogalannyal szemben, aki olyan mértékben végez a héa szempontjából releváns ügyleteket, amely mérték nem minősül koherensnek azzal a bevétellel, amely a rendelkezésére álló tőkéje alapján három egymást követő évben észszerűen várható lenne.

29. Megjegyzem mindazonáltal, hogy a Bizottság a tárgyaláson azt állította, hogy amennyiben az az adóalany, aki nem éri el az előírt bevételi szintet, az előzetesen megfizetett héát részlegesen beszámíthatja az értékesítési ügyletei keretében előzetesen felszámított héába, annyiban a szóban forgó nemzeti szabályozás nem érinti az adóalanyi minőséget. A vonatkozó bevételi küszöb három egymást követő adóévben történő el nem érésének egyedüli következménye, hogy az adóalany nem viheti át az előzetesen megfizetett héatöbbletet, és így elveszíti e többlet érvényesítésének

[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 átvevőjének, nem akadályozza az eladó tevékenységének az átvevő 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).

jogát. Bár a kérdést előterjesztő bíróság feladata ennek vizsgálata, ha ez a helyzet, akkor úgy tűnik, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás valóban nem teszi attól függővé az adóalanyi minőséget, hogy az adóalany elér-e egy bizonyos bevételi küszöböt valamely adott adómegállapítási időszakban.

B. A második kérdésről

30. A héasemlegesség elvével összhangban a Feudi azt állítja, hogy az előzetesen felszámított héa levonásához való jog nem köthető a gazdasági tevékenység végzésétől és a beszerzett termékek és szolgáltatások e célra történő felhasználásától eltérő feltételekhez. Az adóalany jogosult levonni az előzetesen 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 nehézzé 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 főszabály szerint úgy kell kiszámítani, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből le kell vonni azt a héaösszeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezik adólevonási jog. Amennyiben a levonások összege meghaladja az adómegállapítási időszakban fizetendő héa összegét, a tagállamok engedélyezhetik a különbözet következő adómegállapítási időszakra történő átvitelét vagy visszatérítését.

33. A kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő ügyben azért tagadták meg a héakülönbözet átviteléhez való jogot, mert a Feudi három egymást követő adóévben nem érte el a héaköteles értékesítési ügyletek olasz szabályozásban meghatározott minimumküszöbét. A Bizottság azt állítja, hogy amennyiben az olasz szabályozás bizonyos adóalanyokat nem működőnek tekint, ezt azon az alapon teszi, hogy az adóalany alkalmasint anélkül végzett héaköteles beszerzési ügyleteket, hogy megfelelő mértékű héaköteles értékesítési ügyletet is végzett volna. Mivel ilyen körülmények között az adóalany nem jogosult levonni az előzetesen 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 előzetesen felszámított héát, amennyiben az adott társaságnak lehetősége van annak – nem túlzottan nehéz feltételek mellett történő – bizonyítására, hogy a beszerzési ügyleteket héaköteles értékesítési ügyletek teljesítése céljából kötötte.

35. Az adólevonások héairányelv által létrehozott rendszerének az a célja, hogy a gazdasági szereplőt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenységének keretében megfizetett vagy fizetendő héa terhe alól. A közös héarendszer biztosítani kívánja minden héaköteles gazdasági tevékenység adózását illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e

tevékenységek célja vagy eredménye.[24] Az adólevonási jog a héarendszer elválaszthatatlan része. E jog gyakorlása főszabály szerint nem korlátozható, amennyiben a levonási jogával élni kívánó adóalany részéről az e jog gyakorlása feltételéül szabott valamennyi követelmény vagy anyagi és alaki jogi feltétel teljesül.[25]

36. A héairányelv 168. cikke értelmében az adóalany akkor rendelkezik az előzetesen 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 előzetesen felszámított adó levonására.[27]

37. A héairányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek 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 megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal ezen adó semlegességét.[28]

38. Az uniós jogi normákra nem lehet csalárd módon vagy visszaélésszerűen 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 előnyből. A visszaélésszerű 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 visszaélésszerű magatartás fennállásához egyrészt az szükséges, hogy a héairányelv és az azt átültető nemzeti jogszabályok vonatkozó rendelkezéseiben előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel. Másrészt ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése.[30]

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

41. A 724/1994. sz. törvény 30. cikke úgy rendelkezik, hogy főszabály 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

[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 Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 31. és 42. pont).

[27] 2012. február 16-i Eon Aset Menidjmunt ítélet (C-118/11, EU:C:2012:97, 44. pont); 2020. november 12-i ITH Comercial Timişoara 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.

adóévre viheti át az előzetesen megfizetett héatöbbletet. Ha a társaság három egymást követő évben nem éri el a referenciabevétel-küszöböket, akkor egyáltalán nem vihet át héakülönbözetet. 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 előzetesen megfizetett héát.

42. Amennyiben az olasz szabályozás úgy rendelkezik, hogy a társaságok elveszítik az előzetesen 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 előzetesen 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 előterjeszteni, amelyek nem tehetik gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézzé 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 küszöböket, 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 nehézzé teszik-e az érintettek számára a héalevonási jog gyakorlását.

[31] 2018. február 28-i Pieńkowski 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 Timişoara 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).

45. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett második kérdésre azt a választ adja, hogy a héasemlegesség és az arányosság elvével nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után előzetesen megfizetett héa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adóévben olyan mértékben végez a héa 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 nehézzé az érintettek számára a héalevonási 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 héa 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 héa levonásához való jogát. Emellett egy gazdasági tevékenységet nem végző társaság nem támaszthatnak jogos bizalmat az előzetesen megfizetett héa 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 előzetesen értesül, és amely korlátozza az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot. Az adóalany a héabevallás benyújtásakor biztosan tudja, hogy e szabály alkalmazandó-e a saját körülményei között, ugyanúgy, ahogyan a héabevallás benyújtásakor minden más adóalany is megállapítja héafizetési 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.

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

51. A bizalomvédelem elve minden olyan jogalanyt megillet, akinek részére valamely közigazgatási hatóság olyan pontos ígéreteket tett, amelyek egy elővigyázatos 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 előterjesztő bíróság feladata. Egy nem működő adóalany nem hivatkozhat a bizalomvédelem elvére az előzetesen megfizetett héa levonása érdekében, ha az általa beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat nem héaköteles értékesítési ügyletekhez használták fel, amint azt a héairányelv 168. cikke megköveteli.

53. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett 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 előzetesen felszámított héa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adóévben olyan mértékben végez a héa 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 javasolom a Bíróságnak, hogy a Corte suprema di cassazione (semmítőszék, Olaszország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 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 héa 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 héasemlegesség és az arányosság elvét

   úgy kell értelmezni, hogy ezen elvekkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján megtagadható a beszerzések után előzetesen megfizetett héa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adóévben olyan mértékben végez a héa 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 nehézzé az érintettek számára a héalevonási jog gyakorlását, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

[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).

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 előzetesen felszámított héa levonása, visszatérítése vagy egy következő adómegállapítási időszakban történő felhasználása azon adóalannyal szemben, aki három egymást követő adóévben olyan mértékben végez a héa 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.