

Fordított adózás tartalom forma

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2014. december 11. (*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Közvetett adózás – Héa – Hatodik irányelv – 18. és 22. cikk – Levonási jog – Közösségen belüli beszerzés – Fordított adózás – Anyagi jogi követelmények – Alaki követelmények – Az alaki követelmények be nem tartása”

A C-590/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Corte suprema di cassazione (Olaszország) a Bírósághoz 2013. november 20-án érkezett, 2013. október 7-i határozatával terjesztett el az eltte

az **Idexx Laboratories Italia Srl**

és

az **Agenzia delle Entrate**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: C. Toader, tanácselnökként eljáró bíró, E. Jarašinas és C. G. Fernlund (eladó) bírák,

f tanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- az Idexx Laboratories Italia Srl képviseletében F. Tesauro avvocato,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítje G. De Socio avvocato dello Stato,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és D. Recchia, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o., magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, 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 L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 18. és 22. cikkének értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet az Idexx Laboratories Italia Srl (a továbbiakban: Idexx) és a l’Agenzia delle Entrate – Ufficio di Milano 1 (adóhatóság – milánói iroda 1; a továbbiakban: Agenzia) között folyamatban lévő két eljárás keretében terjesztették el, amelyek tárgya egyrészt az ezen adóhatóság által kibocsátott fizetési felszólítás, amely az Idexx által az 1998-as évre benyújtott hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) bevallás módosítására vonatkozott, másrészt pedig az e társaság által a jogvita lezárására irányuló kérelem elutasítása.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv tartalmazza az „Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” címet viselő XVIa. címet, amelyet a 91/680 irányelv illesztett be az irányelvbe, és amely többek között magában foglalja a 28f–28h. cikket.

4 A hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.”

5 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének az irányelv 28f. cikkéből következő szövege elírja:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héát], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni;
- b) a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett [héát];
- c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja, a 6. cikk (3) bekezdése és a 28a. cikk (6) bekezdése szerint fizetendő [héát];
- d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő [héát].”

6 A hatodik irányelv „adólevonási jog gyakorlásának szabályaira” vonatkozó 18. cikkének az irányelv 28f. cikkéből következő szövege (1) bekezdésének d) pontjában elírja:

„Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak:

[...]

d) amikor a 21. cikk 1. pontjának alkalmazása esetén vevőként vagy szolgáltatás igénybevevőjeként kell megfizetnie az adót, meg kell felelnie az egyes tagállamok elírásainak.”

7 A héafizetésre kötelezett személyeket illetően az ezen irányelv 21. cikke (1) bekezdése d) pontjának az irányelv 28f. cikkéből következő szövege akként rendelkezik, hogy a héafizetésre kötelezett személy belföldi forgalomban „bármely személy, aki adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzést teljesít”.

8 Az irányelv „Kötelezettségek a belföldi forgalomban” címet viselő 22. cikkének az irányelv 28h. cikkéből következő szövege értelmében:

„[...]

(2) a) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a [hÉa] felhasználását és annak adóhatóság általi ellenőrzését.

b) [...]

Minden adóalany nyilvántartást vezet az olyan, más adóalany által vagy nevében a részére egy másik tagállamból feladott anyagokról – figyelemmel a szerződéses munka ezen adóalany részére történő szolgáltatására –, amely másik adóalanyt a [hÉa] szempontjából abban a másik tagállamban tartják nyilván.

[...]

(4) a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapig.
[...]

b) A bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához, beleértve adott esetben, amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges, az adó felszámításához és a levonás alapjául szolgáló ügyletek értékét, továbbá az adómentes értékesítések teljes értékét is.

c) A bevallásban a következőket is közölni kell:

[...]

– másrészt, a 28a. cikk (1) és (6) bekezdésében említett Közösségen belüli termékbeszerzések összértéke, levonva a [hÉa], amelyek után az adó felszámíthatóvá vált.

[...]

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, azon

követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által végrehajtott belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem idéznek elő a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki elírásokat.

[...]

Az olasz jog

9 A héára vonatkozó releváns rendelkezések lényegi részét egyrészt a hozzáadottérték-adót bevezető és szabályozó, több alkalommal módosított, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; a GURI 1972. november 11-i, 292. számának 1. sz. rendes melléklete; a továbbiakban: 633/72. sz. DPR), másrészt pedig az ásványi olajokra, alkoholra, alkoholtartalmú italokra és dohánygyártmányokra alkalmazott adóra, illetve a héára vonatkozó rendelkezések és az EGK-irányelvekkel bevezetett rendelkezések harmonizációjáról, az e harmonizációból fakadó módosításokról, az engedélyezett adótanácsadó-központokra vonatkozó szabályozásról, az adó-visszatérítetési eljárásokról, a helyi jövedelemadónak az üzleti tevékenységgel közvetlenül összefüggő költségek mértékéig történő kizárásáról, az egyes termékeket 1993-ban terhelő rendkívüli fogyasztási adó bevezetéséről és más adóügyi rendelkezésekről szóló, 1993. augusztus 30-i 331. sz. törvényrendelet (decreto-legge n. 331 – armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie; a GURI 1993. augusztus 30-i, 203. száma; a továbbiakban: 331/93. sz. DL) képezi, amelyet az 1993. október 29-i 427. sz. törvény (a GURI 1993. október 29-i, 255. száma) alakított törvénné.

10 A számlázásra, valamint a számlák és beszerzések nyilvántartására vonatkozó szabályokkal és általános feltételekkel kapcsolatos releváns rendelkezések a 633/72. sz. DPR 21., 23. és 25. cikkében találhatók.

11 A Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó levonási jogot illetően a 331/93. sz. DL 45. cikke elírja:

„A [633/72. sz. DPR] 19. és azt követő cikkei alapján és az abban előírt korlátozások sérelme nélkül valamely vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenység gyakorlása során teljesített Közösségen belüli termékbeszerzések után fizetendő adó adólevonásra jogosít.”

12 A 331/93. sz. DL „Közösségen belüli ügyletek számlázása” címet viselő 46. cikkének (1) bekezdése szerint a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó számlát sorszámmal kell ellátni, és azt az átvevőnek vagy a megbízónak ki kell töltenie, megjelölve az ellenszolgáltatás lírában meghatározott értékét és az ügylet adóalapjának további alkotóelemeit, valamint a beszerzett termékekre vagy igénybe vett szolgáltatásokra vonatkozó adómérték alapján kiszámított adóösszeget.

13 A 331/93. sz. DL „A Közösségen belüli ügyletek nyilvántartása” címet viselő 47. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 38. cikk (2) bekezdésében és (3) bekezdésének b) pontjában felsorolt Közösségen belüli beszerzésekre, valamint a 46. cikk (1) bekezdésének második mondatában felsorolt ügyletekre vonatkozó számlákat az ugyanezen bekezdés első mondatának megfelelően történt kitöltésüket követően a kézhezvételük hónapjában, illetve ezt követően, de mindenesetre a kézhezvételtől számított tizenöt napon belül és a tárgyhónap tekintetében, a [633/72. sz. DPR] 23. cikkében előírt nyilvántartásban elkülönítve kell szerepeltetni, figyelemmel a sorszámozás sorrendjére, megjelölve továbbá az ügyletek külföldi pénznemben kifejezett ellenértékét. A 46. cikk (5) bekezdésében szereplő számlákat kibocsátásuk hónapjában kell nyilvántartásba venni. A számlákat az előző mondatokban előírt határidőn belül, kézhezvételük, illetve kiállításuk hónapjában elkülönítve szintén szerepeltetni kell a hivatkozott rendelet 25. cikkében előírt nyilvántartásban.

(2) A [633/72. sz. DPR] 22. cikkében felsorolt adózók az (1) bekezdésben szereplő számlákat az (1) bekezdésben megjelölt határidőkre és szabályokra vonatkozó előírások sérelme nélkül a kibocsátott számlák nyilvántartása helyett a rendelet 24. cikkében előírt nyilvántartásban is szerepeltethetik.

(3) A [633/72. sz. DPR] 4. cikkének (4) bekezdésében szereplő adózóknak, akiket nem terhel adófizetési kötelezettség, a jelen cikk (1) bekezdésében felsorolt számlákat időrendben történő sorszámozásukat követően a [633/72. sz. DPR] 39. cikkének megfelelően vezetett és megőrzött, azon hónapot követő havi *ad hoc* nyilvántartásban kell szerepeltetniük, amelynek során azokat kézhez kapták, illetve a 46. cikk (5) bekezdésében felsorolt számlák esetében amelyek során azokat kibocsátották.

(4) A 46. cikk (2) bekezdésében szereplő Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó számlákat elkülönítve, a sorszámozásuk sorrendjében és kibocsátásuk dátumára történő hivatkozással kell szerepeltetni a [633/72. DPR] 23. cikkében előírt nyilvántartásban.

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az 1998-as év során az Idexx Közösségen belüli beszerzési ügyletet bonyolított egy francia és egy holland céggel, anélkül azonban, hogy a nemzeti jogban előírt formai követelményeket teljesítette volna.

15 A Bíróság elé benyújtott iratokból következik, hogy az Idexx a francia társaság által kiállított számlák közül néhányat nem szerepeltetett a héanyilvántartásában.

16 Ami a holland társaság által kiállított számlákat illeti, azokat nem az Idexx kibocsátott számlákat tartalmazó nyilvántartásában, hanem kizárólag a „héamentes” megjelölés beszerzéseket tartalmazó nyilvántartásában szerepeltették.

17 Az Agenzia által 2000-ben lefolytatott ellenőrzést követően ez utóbbi úgy vélte, hogy a fent említett ügyletek héaköteles Közösségen belüli beszerzésnek minősülnek, amelyek ilyen formában fordított adózási eljárás alá tartoznak. Ilyen körülmények között az Agenzia

jegyz könyvet bocsátott ki az Idexx-szel szemben amiatt, hogy az megsértette a Közösségen belüli ügyletek nyilvántartására vonatkozó olasz szabályozást.

18 A fent említett jegyz könyv kibocsátását követ en az Agenzia 2004. május 27-én héakivetési határozatot küldött az Idexx részére az 1998-as év vonatkozásában, valamint a 331/93. sz. DL 46. és 47. cikkében el írt kötelezettségek megsértése miatt az adóösszeg 100%-ának megfelel összeg bírsággal sújtotta. Ezen adóhatóság ezt követ en elutasította az Idexx által a jogvita lezárása iránt benyújtott kérelmet.

19 E társaság két külön keresetet nyújtott be az adómegállapító határozattal és a jogvita lezárásának megtagadásával szemben. Két ítéletével a Commissione tributaria provinciale di Milano helybenhagyta a két keresetet, és következképpen hatályon kívül helyezte az adókiivetési határozatot és a jogvita lezárásának megtagadását.

20 Az Agenzia fellebbezést nyújtott be e két határozattal szemben, amelyeknek a Commissione tributaria regionale della Lombardia helyt adott. E bíróság megállapította, hogy a Közösségen belüli beszerzésekre vonatkozó olasz jogi rendelkezések, különösen a 331/93. sz. DL 46. és 47. pontja nemcsak arra kötelezi az átvev t vagy a megbízót, hogy a Közösségen belüli beszerzések során sorszámmal lássák el és az ügylet adóalapjának összes alkotóelemével egészítsék ki a számlát, hanem arra is, hogy az ily módon kiegészített számlákat haladéktalanul vegyék fel külön-külön a 633/72. DPR 23. és 25. cikke szerinti különböz nyilvántartásokba.

21 E bíróság úgy vélte, hogy a nyilvántartásba vétel elmaradása anyagi jogi, nem pedig alaki jogi mulasztás volt, és az olyan jelleg jogsértésnek min sült, amely adókiigazítást és/vagy adómegállapítást alapoz meg.

22 Az Idexx két felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Corte di cassazione el tt, amely úgy határozott, hogy egyesíti a két ügyet. Felülvizsgálati kérelmeiben e társaság két azonos jogalapra hivatkozott, azt kifogásolva, hogy a Commissione tributaria regionale della Lombardia jogellenesen min sítette „lényeges mulasztásnak” a számlázás, valamint a számlák nyilvántartásba vételének elmulasztását a Közösségen belüli beszerzések körében.

23 Az Idexx azzal érvel, hogy a Közösségen belüli beszerzések nem keletkeztetnek anyagi jogi joghatásokat, ezekb l nem következik sem adó tartozás, sem pedig adókövetelés, kizárólag „látszólagos” tartozásokat és követeléseket, valamint egy átmen tételnek a két héanyilvántartásba történ bejegyzésére vonatkozó kötelezettséget eredményeznek, anyagi jogi következmények nélkül.

24 Ennélfogva az Idexx úgy véli, hogy az ilyen kötelezettségek elmulasztása nem teszi lehet vé az Agenzia számára, hogy módosítsa a vev héabevallását, és olyan adó megfizetését követelje t le, amely csak elméletben létezik, figyelmen kívül hagyva a levonási jogot, amely a jelen ügyben nem vitatható.

25 A kérdést el terjeszt bíróság úgy véli, hogy az el tte folyamatban lév jogvitára adandó válasz az Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267) értelmezésér l függ. Kifejti, hogy ezen ítéletnek a Corte di cassazione ítélezési gyakorlatában és következtetéképpen a nemzeti jogrendben két egymástól eltér párhuzamos értelmezése létezik, amely két különböz megközelítés kialakulásához vezetett.

26 Az els megközelítés szerint a levonási jog megköveteli, hogy a fordított adózás rendszerében a nemzeti szabályok és az uniós jog által el írt önszámla kiállítására és nyilvántartásba vételre vonatkozó kötelezettségeket teljesíteni kell, mivel e kötelezettségek anyagi jogi kötelezettségeknek min sülnek.

27 A második megközelítés szerint a levonási jog a héafizetési kötelezettség beálltának pillanatában keletkezik, vagyis nem azt követ en, hogy az említett jog gyakorlásához el írt formai követelményeket teljesítették volna, hanem f szabály szerint a termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra irányuló ügylet teljesülésekor. Ebb l következ en azon alaki kötelezettségek nemteljesülése, amelyek az adóalanyt az e jog gyakorlása kapcsán terhelik, nem vezethet magának a jognak az elvesztéséhez, amennyiben – akár más módon is – bizonyításra kerül, hogy a fizetend adót ténylegesen megfizették, illetve amennyiben a levonási jogot keletkeztet tények nem vitatottak. Az alaki kötelezettségek nemteljesítése azonban bizonyos esetekben igazolhatja közigazgatási bírság alkalmazását.

28 E körülmények között a Corte di cassazione felfüggesztette az eljárást, és el zetes döntéshozatal céljából a következ kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [Bíróság] által a[z Ecotrade-ítéletben (EU:C:2008:267)] megállapított azon elveket, amelyek szerint a [hatodik] irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjával és 22. cikkével ellentétes a [héa]bevallások kijavításának és a [héa] megállapításának azon gyakorlata, amely egyfel l a tagállamok által a nemzeti jogban a[z ezen] irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében el írt formai követelményekb l ered kötelezettségek, másfel l pedig az említett 22. cikk (2), illetve (4) bekezdéséb l ered nyilvántartási és bevallási kötelezettségek megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén, az ugyanezen szabályozásban el írt kötelezettségek teljes kör megszegése esetében is alkalmazhatók-e, amikor egyébként nem kétséges, hogy az adóalany adófizetésre köteles és joga van a levonáshoz?

2) A Bíróság által a[z [Ecotrade-ítélet (EU:C:2008:267)] különböz nyelvi változataiban alkalmazott »obblighi sostanziali«, »substantive requirements« és »exigences de fond« [anyagi jogi követelmények] kifejezések – a héa területén el írt ún. fordított adózás esetén – a héafizetés szükségességére vagy az adó tartozás keletkezésére, illetve azon anyagi jogi feltételekre vonatkoznak-e, amelyek megalapozzák az adóalanynak ezen adó hatálya alá való tartozását, és a levonáshoz való jogot szabályozzák, amely arra irányul, hogy ne sérüljön az említett adó semlegességének az uniós jogban gyökerez elve – például a tevékenységhez köt d jelleg, az adókötelezettség és a teljes levonhatóság?”

Az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdésekr l

29 Két kérdésével, amelyeket célszer együtt vizsgálni, a kérdést el terjeszt bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 22. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezések a levonási jogra vonatkozó alaki követelményeket tartalmazznak-e, vagy épp ellenkez leg, az e jogra vonatkozó anyagi jogi követelményeket, amelyek megsértése az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között a levonási jog elvesztését eredményezi.

30 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelő en az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetend héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhel el zetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett

közös héarendszer egyik alapelvét képezi (Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Amint azt a Bíróság több alkalommal hangsúlyozta, e jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és f szabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő elzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd ebben az értelemben: Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Az ily módon létrehozott adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek maguk is héakötelesek (Tóth-ítélet, C-324/11, EU:C:2012:549, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Fatorie-ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Az adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzések körében elször is emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének d) pontjával létrehozott fordított adózás rendszere alapján semmiféle héafizetésre nem kerül sor a termék értékesítése és annak beszerzése között, mivel a teljesített beszerzés után ez utóbbi kötelezett az elzetesen felszámított héa megfizetésére, egyúttal f szabályként levonhatja ugyanezt az adót oly módon, hogy semmiféle fizetési kötelezettsége nem keletkezik az adóhatóság felé.

34 Másodszor, amikor a fordított adózás rendszerét alkalmazni kell, a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az adólevonási jog gyakorlásának szabályaira vonatkozó formai követelményeket állapítsanak meg.

35 Azonban az érintett tagállam által ily módon meghatározott formai követelmények terjedelme, amely követelményeket az adóalanyoknak be kell tartania e joga gyakorlásához, nem mehet túl azon a mértéken, amely a fordított adózási eljárás helyes alkalmazásának biztosításához mindenképp szükséges (Bockemühl-ítélet, C-90/02, EU:C:2004:206, 50. pont; Fatorie-ítélet, EU:C:2014:50, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ezenkívül a héa alkalmazása és annak az adóhatóság által történő ellenőrzése érdekében a hatodik irányelv 22. cikke bizonyos kötelezettségeket ír elő, mint a nyilvántartást vezetése és a bevallás benyújtása, amelyek az ezen adó megfizetésére köteles adóalanyokat terhelik. E cikk (8) bekezdése szerint a tagállamok olyan más kötelezettségeket is megállapíthatnak, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó pontos beszedése és az adócsalás megakadályozása érdekében.

37 Azonban az ilyen intézkedések nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket, és nem veszélyeztethetik a héa semlegességét (lásd ebben az értelemben: Collée-ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; Ecotrade-ítélet, EU:C:2008:267, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Harmadszor, az Ecotrade-ítélet (EU:C:2008:267) 63. pontjából és a Bíróság későbbi ítélkezési gyakorlatából (lásd többek között: Uszodaépítési-ítélet, C-392/09, EU:C:2010:569, 39. pont; Nidera Handelscompagnie ítélet, C-385/09, EU:C:2010:627, 42. pont; EMS–Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. pont; Fatorie-ítélet, EU:C:2014:50, 35. pont) következik, hogy a fordított adózási eljárás keretében a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az elzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget.

39 Más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (EMS–Bulgaria Transport ítélet, EU:C:2012:458, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Következésképpen mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek-e, az adóalanynak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat el olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége elenyészik (lásd ebben az értelemben: EMS–Bulgaria Transport ítélet, EU:C:2012:458, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 E tekintetben pontosítani kell, hogy a levonási joghoz kapcsolódó anyagi jogi követelmények szabályozzák e jog alapját és alkalmazási körét, amint azt a hatodik irányelv „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” címet viselő 17. cikke elírja (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-338/98, EU:C:2001:596, 71. pont; Dankowski-ítélet, C-438/09, EU:C:2010:818, 26. és 33. pont; Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-274/10, EU:C:2011:530, 44. pont; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. Siewicz ítélet, C-280/10, EU:C:2012:107, 43. és 44. pont).

42 A fent említett joghoz kapcsolódó alaki követelmények, mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek, ezzel szemben e jog gyakorlásának módjait és ellenőrzését, továbbá a héarendszer megfelelő működését szabályozza. E kötelezettségek a hatodik irányelv 18. és 22. pontjában szerepelnek (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Hollandia ítélet, EU:C:2001:596, 71. pont; Collée-ítélet, EU:C:2007:549, 25. és 26. pont; Ecotrade-ítélet, EU:C:2008:267, 60–65. pont; Nidera Handelscompagnie ítélet, EU:C:2010:627, 47–51. pont; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W. Siewicz ítélet, EU:C:2012:107, 41. és 48. pont; Tóth-ítélet, EU:C:2012:549, 33. pont).

43 Az adóköteles Közösségen belüli termékbeszerzéseket illetően az anyagi jogi feltételek megkövetelik, amint az a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének d) pontjából következik, hogy e beszerzéseket adóalany eszközölje, hogy egyúttal ez utóbbi legyen köteles a fent említett ügyletek utáni héa megfizetésére, illetve hogy a szóban forgó termékeket adóköteles tevékenységéhez használja fel.

44 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy az alapügyben az Agenzia rendelkezett az annak megállapításához szükséges összes adattal, hogy az anyagi jogi követelmények teljesültek-e.

45 E körülmények között a fenti megfontolások összességéből az következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének d) pontja szerinti, az alapügyben szóban

forgóhoz hasonló Közösségen belüli beszerzésekre vonatkozó levonási jogot nem lehet megtagadni az Idexxt 1 azzal az indokkal, hogy az nem teljesítette a nemzeti jogban a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja és 22. cikke értelmében el írt formai követelményekb l ered kötelezettségeket. Ezen adólevonási jog az e cikk (1) bekezdése értelmében abban az id pontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

46 E megfontolásokra tekintettel az el terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 22. cikkét úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezések a levonási jogra vonatkozó alaki követelményeket tartalmazzak, amelyek megsértése az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között nem eredményezheti e jog elvesztését.

A költségekr l

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev felek számára a kérdést el terjeszt bíróság el tt 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 téríthet k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következ képpen határozott:

Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontját és 22. cikkét úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezések a levonási jogra vonatkozó alaki követelményeket tartalmazzak, amelyek megsértése az alapügyben szóban forgóhoz hasonló körülmények között nem eredményezheti e jog elvesztését.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: olasz.