

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 (előadó) bírák,

tanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett 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 tanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a 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 nyelvű 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 lév? 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 visel? 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 visel? 17. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

5 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének az irányelv 28f. cikkéb?l következő? szövege el?írja:

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

- a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetend?, 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 fizetend? vagy megfizetett [héát];
- c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja, a 6. cikk (3) bekezdése és a 28a. cikk (6) bekezdése szerint fizetend? [héát];
- d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetend? [héát].”

6 A hatodik irányelv „adólevonási jog gyakorlásának szabályaira” vonatkozó 18. cikkének az irányelv 28f. cikkéb?l következő? szövege (1) bekezdésének d) pontjában el?írja:

„Ahhoz, hogy adólevonási jogát gyakorolhassa, az adóalanynak:

[...]

- d) amikor a 21. cikk 1. pontjának alkalmazása esetén vev?ként vagy szolgáltatás igénybevev?jeként kell megfizetnie az adót, meg kell felelnie az egyes tagállamok el?írásainak.”

7 A héafizetésre kötelezett személyeket illet?en az ezen irányelv 21. cikke (1) bekezdése d) pontjának az irányelv 28f. cikkéb?l következő? szövege akként rendelkezik, hogy a héa fizetésére kötelezett személy belföldi forgalomban „bármely személy, aki adóköteles Közösségen belüli

termékbeszerzést teljesít”.

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

„[...]

(2) a) Minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a [héta] 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 [héta] szempontjából abban a másik tagállamban tartják nyilván.

[...]

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

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 [héat], 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 hozzáadottértékadó bevezető és szabályozó, több alkalommal módosított, 1972. október 26-ai 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-én, 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 adótanácsadóközpontokra vonatkozó szabályozásról, az adó-visszatérítési eljárásokról, a helyi jövedelemadónak az üzleti

tevékenységgel közvetlenül összefügg? költségek mértékéig történ? kizárásáról, az egyes termékeket 1993?ban terhel? rendkívüli fogyasztási adó bevezetésér?l és más adóügyi rendelkezésekr?l 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? 427. sz. törvény (a GURI 1993. október 29?i, 255. száma) alakított törvénnyé.

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 illet?en a 331/93. sz. DL 45. cikke el?írja:

„A [633/72. sz. DPR] 19. és azt követ? cikkei alapján és az abban el?írt korlátozások sérelme nélkül valamely vállalkozási, m?vészeti vagy szakmai tevékenység gyakorlása során teljesített Közösségen belüli termékbeszerzések után fizetend? adó adólevonásra jogosít.”

12 A 331/93. sz. DL „Közösségen belüli ügyletek számlázása” címet visel? 46. cikkének (1) bekezdése szerint a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó számlát sorszámmal kell ellátni, és azt az átvev?nek 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 visel? 47. cikke a következ?képpen 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 els? mondatának megfelelően történt kitöltésüket követ?en a kézhezvételük hónapjában, illetve ezt követ?en, de mindenesetre a kézhezvételt?l számított tizenöt napon belül és a tárgyhónap tekintetében, a [633/72. sz. DPR] 23. cikkében el?írt nyilvántartásban elkülönítve kell szerepeltetni, figyelemmel a sorszámozás sorrendjére, megjelölve továbbá az ügyletek külföldi pénznemben kifejezett ellenértékét. A 46. cikk (5) bekezdésében szerepl? számlákat kibocsátásuk hónapjában kell nyilvántartásba venni. A számlákat az el?z? mondatokban el?írt határid?n belül, kézhezvételük, illetve kiállításuk hónapjában elkülönítve szintén szerepeltetni kell a hivatkozott rendelet 25. cikkében el?írt nyilvántartásban.

(2) A [633/72. sz. DPR] 22. cikkében felsorolt adózók az (1) bekezdésben szerepl? számlákat az (1) bekezdésben megjelölt határid?kre és szabályokra vonatkozó el?írások sérelme nélkül a kibocsátott számlák nyilvántartása helyett a rendelet 24. cikkében el?írt nyilvántartásban is szerepeltethetik.

(3) A [633/72. sz. DPR] 4. cikkének (4) bekezdésében szerepl? adózóknak, akiket nem terhel adófizetési kötelezettség, a jelen cikk (1) bekezdésében felsorolt számlákat id?rendben történ? sorszámozásukat követ?en a [633/72. sz. DPR] 39. cikkének megfelelően vezetett és meg?rzött,

azon hónapot követ? 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 szerepl? Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó számlákat elkülönítve, a sorszámozásuk sorrendjében és kibocsátásuk dátumára történ? hivatkozással kell szerepeltetni a [633/72. DPR] 23. cikkében el?írt nyilvántartásban.

[...]

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

14 Az 1998?as év során az Idexx Közösségen belüli beszerzési ügyleteket bonyolított egy francia és egy holland céggel, anélkül azonban, hogy a nemzeti jogban el?írt 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 ellen?rzést követ?en ez utóbbi úgy vélte, hogy a fent említett ügyletek héaköteles Közösségen belüli beszerzésnek min?sülnek, 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 megfelelő 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 következésképpen hatályon kívül helyezte az adóketési 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 átvét? 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 minősítette „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, ezekből nem következik sem adótartozás, sem pedig adókövetelés, kizárólag „látszólagos” tartozásokat és követeléseket, valamint egy átmeneti tételnek a két héanyilvántartásba történő bejegyzésére vonatkozó kötelezettséget eredményeznek, anyagi jogi következmények nélkül.

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

25 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy az előtte folyamatban lévő jogvitára adandó válasz az Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267) értelmezéséről függ. Kifejti, hogy ezen ítéletnek a Corte di cassazione ítélezési gyakorlatában és következtetésképpen a nemzeti jogrendben két egymástól eltérő párhuzamos értelmezése létezik, amely két különböző megközelítés kialakulásához vezetett.

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

27 A második megközelítés szerint a levonási jog a háafizetési kötelezettség beálltának pillanatában keletkezik, vagyis nem azt követően, hogy az említett jog gyakorlásához előírt formai követelményeket teljesítették volna, hanem főszabály szerint a termékértékesítésre vagy a szolgáltatásnyújtásra irányuló ügylet teljesülésekor. Ebből következik, hogy 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 fizetendő adót ténylegesen megfizették, illetve amennyiben a levonási jogot keletkeztető 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 előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 [háa]bevallások kijavításának és a [háa] megállapításának azon gyakorlata, amely egyfelől a tagállamok által a nemzeti jogban a [z ezen] irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében előírt formai követelményekből eredő kötelezettségek, másfelől pedig az említett 22. cikk (2), illetve (4) bekezdéséből eredő nyilvántartási és bevallási kötelezettségek megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén, az ugyanezen szabályozásban előírt kötelezettségek teljes körű 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)] különböző nyelvi változataiban alkalmazott »obblighi sostanziali«, »substantive requirements« és »exigences de fond« [anyagi jogi követelmények] kifejezések – a háa területén előírt ún. fordított adózás esetén – a háafizetés

szükségességére vagy az adótartozás 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?I

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 tartalmazzanak?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 megfelel?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 terhel? el?zetesen 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 fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illet?en biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményét?l, 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 el?ször 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 értékesít?je és annak beszerz?je között, mivel a teljesített beszerzés után ez utóbbi kötelezett az el?zetesen 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 lehet?vé 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 adóalanynak 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 történ? ellen?rzése érdekében a

hatodik irányelv 22. cikke bizonyos kötelezettségeket ír el?, 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: *Uszodaépítő*-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 visel? 17. cikke el?írja (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 ellen?rzését, továbbá a héarendszer megfelel? m?ködését szabályozzák. 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 illet?en 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 Idexx-től azzal az indokkal, hogy az nem teljesítette a nemzeti jogban a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja és 22. cikke értelmében előírt formai követelményekből eredő kötelezettségeket. Ezen adólevonási jog az e cikk (1) bekezdése értelmében abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

46 E megfontolásokra tekintettel az előterjesztett 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 költségekről

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

Az 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 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.