A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2016. július 28.*

„Előzetes döntéshozatal — Közös hozzáadottértékadó-rendszer — 2006/112/EK irányelv–167., 168., 178–182., 193., 206., 242., 244., 250., 252. és 273. cikk — Héalevonási jog — Anyagi jogi követelmények — Alaki követelmények — Jogvesztő határidő — Az alaki követelmények legtöbbjének be nem tartása esetén az adólevonási jogot kizáró nemzeti rendelkezések — Adócsalás”

A C-332/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunale di Treviso (trevisói bíróság, Olaszország) a Bírósághoz 2015. július 6-án érkezett, 2015. április 17-i határozatával terjesztett elő az előtte a

Giuseppe Astone ellen folytatott büntetőeljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: C. Toader tanácselnök, A. Rosas és E. Jarašiūnas (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. Galluzzo avvocato dello Stato,

– a görög kormány képviseletében K. Nasopoulou és A. Dimitrakopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Recchia és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: olasz.

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 167., 168., 178–181., 244. és 250. cikkének az értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet a La Società Del Ferro Srl (a továbbiakban: Del Ferro) törvényes képviselője, Giuseppe Astone ellen amiatt indított büntetőeljárás keretében terjesztették elő, hogy a 2010. adóév tekintetében nem nyújtott be héabevallást.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv „Adólevonás” című X. címe öt fejezetet tartalmaz. E címnek „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” című 1. fejezetében szerepel többek között ezen irányelv 167. és 168. cikke, amelyek szövege a következő:

„*167. cikk*

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

168. cikk

Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t;

b) [...] termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁ-t;

c) [...] a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉÁ-t;

d) [...] Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő HÉÁ-t;

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t.”

4 Az említett X. címnek „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” című 4. fejezetében szerepel többek között az említett irányelv 178–182. cikke, amelyek pontosítják a következőket:

„*178. cikk*

Az adóalanynak adólevonási joga gyakorlásához az alábbi feltételeket kell teljesítenie:

a) a 168. cikk a) pontjában említett, termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz kapcsolódó adólevonáshoz a 220–236., valamint a 238., 239. és 240. cikknek megfelelően kiállított számlával kell rendelkeznie;

b) a 168. cikk b) pontjában említett, termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenységhez kapcsolódó adólevonáshoz az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie;

c) a 168. cikk c) pontjában említett, Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonáshoz minden olyan adatot szerepeltetnie kell a 250. cikkben előírt HÉA-bevallásban, amely a Közösségen belüli beszerzéseket terhelő HÉA összegének megállapításához szükséges, és rendelkeznie kell a 220–236. cikknek megfelelően kiállított számlával;

d) a 168. cikk d) pontjában említett, a Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősülő ügyletekhez kapcsolódó adólevonáshoz az egyes tagállamok által előírt alaki követelményeknek kell megfelelnie;

e) a 168. cikk e) pontjában említett, a termékimporthoz kapcsolódó adólevonáshoz olyan import okmánnyal kell rendelkeznie, amely őt megrendelőként vagy importőrként tünteti fel, és amelyen szerepel a fizetendő héa összege, vagy azok az adatok, amely alapján ezt az összeget ki lehet számítani;

[…]

179. cikk

Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban fizetendő összes adó összegéből levonja azt a HÉA-összeget, amelyre nézve ugyanazon időszak alatt keletkezett adólevonási joga, amelyet a 178. cikk értelmében gyakorol.

[…]

180. cikk

A tagállamok engedélyezhetik az adóalany számára, hogy – amennyiben ez nem történt meg – később éljen a 178. és 179. cikk szerinti adólevonási jogával.

181. cikk

A tagállamok abban az esetben is engedélyezhetnek az adóalanynak a 168. cikk c) pontjában említett, Közösségen belüli termékbeszerzéshez kapcsolódó adólevonást, ha az nem rendelkezik a 220–236. cikknek megfelelően kiállított számlával.

182. cikk

A 180. és 181. cikk alkalmazására vonatkozó feltételeket és részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

5 A héairányelvnek „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” című XI. címe nyolc fejezetet tartalmaz. E cím 1. fejezete a „Fizetési kötelezettség” címet viseli. E fejezetnek „Az adóhatósággal szemben HÉA fizetésére kötelezett személyek” című 1. szakaszában ezen irányelv 193. cikke pontosítja a következőket:

„[...] meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

6 A héairányelv XI. címe 1. fejezetének „Fizetési feltételek” című 2. szakaszában ezen irányelv 206. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanynak a 250. cikkben előírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a HÉA nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

7 A héairányelv XI. címének „Az adó nyilvántartása” című 4. fejezete négy szakaszt tartalmaz. E fejezet „Általános követelmények” című 2. szakaszában ezen irányelv 242. cikke a következőket mondja ki:

„Minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a HÉA alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.”

8 Ugyanezen 4. fejezet „Valamennyi számla megőrzésére vonatkozó különös kötelezettségek” című 3. szakaszában az említett irányelv 244. cikke előírja:

„Minden adóalany biztosítja a saját maga által, a vevő (megrendelő) által, vagy harmadik fél által az adóalany nevében és megbízásából kiállított számlák egy példányának, illetve minden kapott számla megőrzését.”

9 A héairányelv XI. címének „Bevallás” című 5. fejezetében ezen irányelv 250. és 252. cikke pontosítja a következőket:

„*250. cikk*

(1) Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.

[…]

252. cikk

(1) A HÉA-bevallást a tagállamok által megállapítandó határidőn belül kell benyújtani. A határidő az egyes adómegállapítási időszakok végétől számított legfeljebb két hónap lehet.

(2) Az adómegállapítási időszakok hosszát a tagállamok egy, két vagy három hónapban állapítják meg.

A tagállamok azonban eltérő időszakokat is megállapíthatnak, feltéve hogy ezek az egy évet nem haladják meg.”

10 A héairányelv XI. címének „Vegyes rendelkezések” című 7. fejezetében ezen irányelv 273. cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

Az olasz jog

11 Az 1972. október 26-i decreto del Presidente della Repubblica n.° 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (a hozzáadottérték-adó bevezetéséről és szabályozásáról szóló 633. sz. köztársasági elnöki rendelet) (a GURI 1972. november 11-i, 292. számának rendes melléklete) alapeljárásban alkalmazandó változata (a továbbiakban: 633. sz. rendelet) tartalmazza a „Levonás" című 19. cikket. E cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 17. cikk első bekezdése alapján fizetendő adó vagy a 30. cikk második bekezdése szerinti többlet meghatározásához a teljesített ügyletekhez kapcsolódó adó összegéből le kell vonni az adóalany által megfizetett vagy fizetendő, illetve a vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenységük gyakorlásához beszerzett vagy importált áruk és szolgáltatások vonatkozásában rá áthárított adót. A beszerzett vagy importált árukat vagy szolgáltatásokat terhelő adó levonásának joga akkor keletkezik, amikor az adó felszámíthatóvá válik, és legkésőbb az azon évet követő második évre vonatkozó bevallásban gyakorolható, amely évben az adó levonásának joga keletkezett, az e jog keletkezésének időpontjában fennálló feltételek szerint."

12 A 633. sz. rendelet „A beszerzések nyilvántartása" című 25. cikke előírja:

„Az adóalanynak emelkedő sorrendben meg kell számoznia a vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenysége gyakorlásához beszerzett vagy importált termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlákat és vámtanúsítványokat, [...] és nyilvántartásba kell vennie azokat azon időszakos elszámolást vagy éves bevallást megelőzően, amelyben az e számlákból és tanúsítványokból eredő adólevonás jogát gyakorolták.

A nyilvántartásban szerepelnie kell a számla vagy tanúsítvány keltének, emelkedő sorszámának, a termék értékesítője vagy a szolgáltatás nyújtója elnevezésének, cégnevének vagy egyéb társasági elnevezésének, illetve – amennyiben nem vállalkozásról, társaságról vagy szervezetről van szó – a vezetéknévnek és keresztnévnek, valamint az adóalapot képező összegnek és az adó adókulcsok szerint elkülönített összegének.

[…]"

13 E rendeletnek „A nyilvántartások és dokumentumok vezetése és megőrzése" című 39. cikke pontosítja a következőket:

„A jelen [...] rendeletben előírt nyilvántartásokat a Codice civile (polgári törvénykönyv) 2219. cikke szerint kell vezetni, azokat minden egyes oldalon emelkedő sorrendben kell számozni, és azok mentesek a bélyegilleték alól. […]

[…]

A nyilvántartásokat, a bizonylattömböket, az adatállományokat és adatrögzítő lapokat, valamint a számlákat, a vámtanúsítványokat és a rendelet által előírt más dokumentumokat az 1973. szeptember 29-i 600. sz. d.p.r. (köztársasági elnöki rendelet) 22. cikke szerint meg kell őrizni. […]"

14 A 2000. március 10-i decreto legislativo n.° 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n.° 205 (az 1999. június 25-i 205. sz. törvény 9. cikkével összhangban a jövedelemadó és a hozzáadottérték-adó területén

elkövetett bűncselekményekre vonatkozó új rendelkezésekről szóló 74. sz. törvényerejű rendelet) (a GURI 2000. március 31-i 76. száma, 4. o.) alapeljárásban alkalmazandó változatának (a továbbiakban: 74. sz. törvényerejű rendelet) „A bevallás hiánya” című 5. cikke előírja:

„(1) Egy évtől három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő, aki a jövedelemadó vagy a [héa] megfizetésének elkerülése céljából – bár arra köteles – nem nyújtja be az említett adókra vonatkozó valamely éves adóbevallást, amennyiben a meg nem fizetett adó bármelyik adó tekintetében meghaladja a harmincezer eurót.

[…]”

15 E törvényerejű rendelet 1. cikke (1) bekezdésének f) pontja értelmében a „meg nem fizetett adó alatt a ténylegesen fizetendő adó és a bevallásban feltüntetett adó különbözetét, vagy a bevallás elmulasztása esetén a fizetendő teljes adót kell érteni, amely nem tartalmazza az adóalany vagy harmadik személy által a bevallás benyújtását vagy az adott határidő lejártát megelőzően előleg, forrásadó jogcímén vagy egyébként a szóban forgó adó kiegyenlítéseként megfizetett összegeket.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16 Egy 2013. július 4-én indított adóellenőrzés során a Guardia di Finanza (pénzügyőrség, Olaszország) megállapította, hogy a 2010., 2011., 2012. és 2013. adóévek vonatkozásában a Del Ferro törvényes képviselője, G. Astone nem tudott könyvelést bemutatni, ideértve a héanyilvántartást is. Ugyanezen ellenőrzés során arra is fény derült, hogy a 2010. adóévre e társaság 320 205 euró összegű héaalapot képező értékesítésről szóló számlákat állított ki, ugyanakkor – mivel nem nyújtott be ezekre vonatkozó héabevallást – elmulasztotta 64 041 euró összegű héa megfizetését, továbbá az ezt követő adóévekre sem nyújtott be héabevallást. Az említett ellenőrzés megállapítása szerint emellett a Del Ferro a kiállított számlák vonatkozásában nem tett eleget a nyilvántartási kötelezettségnek.

17 A Del Ferro törvényes képviselőjét, G. Astonét a 2010. adóévre vonatkozó héabevallás benyújtásának elmulasztásával kapcsolatban a Tribunale di Treviso (trevisói bíróság, Olaszország) büntető tanácsa előtti eljárás alá vonták a 74. sz. törvényerejű rendelet 5. cikkének (1) bekezdése szerinti bűncselekmény miatt.

18 A kérdést előterjesztő bíróság előtti ezen eljárás során G. Astone a 2010. adóévben a Del Ferro nevére harmadik vállalkozások által kiállított számlákat nyújtott be, amelyeket – a héát is beleértve – e társaság kifizetett, de e társaság nyilvántartásába nem vittek be. E számlák alapján 30 590 euró összegű levonható héát határoztak meg. G. Astone arra hivatkozik, hogy – az adóalanyok által előzetesen megfizetett héa levonásához való jogra vonatkozó bírósági ítélkezési gyakorlatnak megfelelően – figyelembe kell venni ezeket a számlákat. E levonható héaösszeg, valamint a társaság javára történt korábbi adójóváírás figyelembevételével a meg nem fizetett adó összege nem haladja meg a 74. sz. törvényerejű rendelet 5. cikkének (1) bekezdésében rögzített 30 000 eurós határértéket, és következésképpen e rendelkezés alapján nem állapítható meg bűncselekmény. G. Astone ezért a felmentését kéri. Az ügyész szintén G. Astone felmentését kéri.

19 A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az olasz szabályozás a héalevonási jogot alaki követelmények betartásának rendeli alá, amely követelmények többek között arra vonatkoznak, hogy a héaelőleg adóalany általi érvényesítésének időpontjában benyújtották-e a vonatkozó bevallásokat, illetve a vonatkozó számlákat bevitték-e az erre előírt nyilvántartásba, és e követelmények következményeként az adóalany e bíróság szerint nem jogosult annak az előzetesen felszámított héának a levonására, amelyet nem vett szabályszerűen nyilvántartásba, még akkor sem, ha azt megfizette.

20 A 74. sz. törvényerejű rendelet 5. cikkének (1) bekezdésére hivatkozva a kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az olasz jog előírása szerint a meg nem fizetett adó héabevallás hiányában a fizetendő teljes adót magában foglalja, ugyanakkor a héa vonatkozásában nem vehető figyelembe a szállítóknak megfizetett héa, amennyiben nem tartották be a jogszabályok által előírt alaki követelményeket. A jelen esetben ezért e bíróság szerint a fizetendő adó – beleértve az említett rendelkezés értelmében a büntetőeljárás lehetőségének megállapítása céljából figyelembe veendő adót is – a kiállított számlák alapján fizetendő adóval egyenlő. Az említett bíróság szerint ugyanis az előzetesen megfizetett héa figyelembevételének lehetősége feltételezi az adólevonási jognak az éves bevallás során való gyakorlását, így e lehetőség csak a vonatkozó nyilvántartásba bevitt számlákra vonatkozhat.

21 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az uniós jog az adólevonási jog gyakorlását emellett bizonyos követelmények betartásának rendeli alá, és e tekintetben a héairányelv 167., 168., 178–181., 244. és 250. cikkére utal. Ezenfelül rámutat arra, hogy a 2008. május 8-i Ecotrade-ítélettel (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267) és a 2010. szeptember 30-i Uszodaépítő-ítélettel (C-392/09, EU:C:2010:569) összhangban az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, amennyiben a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget az adóalany. Ezek az ítéletek ugyanakkor nem pontosítják, hogy melyek ezek a követelmények, és különösen hogy mely alaki követelményeket kell minden esetben betartani ahhoz, hogy az adóalany gyakorolhassa az adólevonási jogát. Mivel G. Astone egyetlen alaki követelményt sem tartott be, a büntetőjogi felelősségével kapcsolatos határozathozatal érdekében szükség van a Bíróság válaszára.

22 E körülmények között a Tribunale di Treviso (trevisói bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Az [előzetes döntéshozatalra utaló határozat] indokolás[á]ban hivatkozott uniós ítélkezési gyakorlat által értelmezett héairányelv rendelkezéseivel ellentétes-e a[z előzetes döntéshozatalra utaló határozatban] megjelölt, Olaszországban hatályos szabályozáshoz (a 633. sz. rendelet 19. cikke) hasonló olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely büntetőjogi szempontból is kizárja a levonáshoz való jog gyakorlásának lehetőségét, amennyiben nem kerültek benyújtásra a héabevallások, és különösen az azon évet követő második évre vonatkozó bevallás, amely évben az adó levonásának joga keletkezett?

2) Az [előzetes döntéshozatalra utaló határozat] indokolás[á]ban hivatkozott uniós ítélkezési gyakorlat által értelmezett héairányelv rendelkezéseivel ellentétes-e a[z előzetes döntéshozatalra utaló határozatban] megjelölt, Olaszországban hatályos szabályozáshoz (a 633. sz. rendelet 25. és 39. cikke) hasonló olyan tagállami szabályozás, amely büntetőjogi szempontból is kizárja az olyan, beszerzésről szóló számláknak a héalevonás céljából történő figyelembevételét, amelyeket az adóalany semmilyen módon nem vett nyilvántartásba?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

23 Az olasz kormány arra hivatkozással vitatja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságát, hogy azok az olasz jog téves értelmezésén alapulnak, mivel e jog valójában azt írja elő, hogy a héalevonási jog terjedelmét szabályozó nemzeti rendelkezéseket nem kell figyelembe venni a 74. sz. törvényerejű rendelet 5. cikkének (1) bekezdésében rögzített bűncselekményi határérték elérésének vizsgálatakor. Ebből az következik, hogy a Bíróság által a feltett kérdésekre adandó válasz nem lenne hasznos az alapjogvita megoldása szempontjából, mivel a héairányelvet átültető olasz rendelkezések nem alkalmazandók erre a jogvitára.

24 Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 267. cikkben foglalt eljárás keretében egyedül a kérdést előterjesztő bíróság feladata – amely bíróság a jogvitában eljár és a meghozandó bírósági döntésért felelősséggel tartozik –, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét ítéletének meghozatalához, másrészt a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját. Következésképpen, ha a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozatot hozni (2010. szeptember 8-i Stoß és társai ítélet, C-316/07, C-358/07–C-360/07, C-409/07 és C-410/07, EU:C:2010:504, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Hasonlóképpen, ezen eljárás keretében kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata a nemzeti jogszabály értelmezése (lásd ebben az értelemben: 2013. január 15-i Križan és társai ítélet, C-416/10, EU:C:2013:8, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 A fentiekből az következik, hogy az olasz kormány írásbeli észrevételeiben e tekintetben kifejezett kétségek ellenére a Bíróságnak bizonyítottnak kell tekintenie a kérdést előterjesztő bíróság előadását, miszerint az olasz jog értelmében a 74. sz. törvényerejű rendelet 5. cikkének (1) bekezdésében rögzített bűncselekményi határértéket a héalevonási jog terjedelmét szabályozó anyagi jogi rendelkezések alapján kell meghatározni, és következésképpen elfogadhatóknak kell nyilvánítani az előterjesztett kérdéseket.

Az ügy érdeméről

26 Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a héairányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte és felváltotta az uniós héajogszabályokat, többek között a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

27 A héairányelv (1) és (3) preambulumbekezdése szerint a 77/388 hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és észszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. Márpedig a héairányelvnek az alapügyben releváns rendelkezései lényegében megegyeznek a 77/388 hatodik irányelv egyenértékű rendelkezéseivel. E körülmények között a 77/388 hatodik irányelv említett rendelkezéseivel kapcsolatos ítélkezési gyakorlat a héairányelv egyenértékű rendelkezéseinek értelmezése tekintetében is releváns (lásd analógia útján: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 35. pont).

Az első kérdésről

28 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az alapeljárás alá vont személy csak a kérdést előterjesztő bíróság előtti eljárás folyamán kívánta érvényesíteni az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot, jóllehet a 633. sz. rendelet 19. cikkének (1) bekezdése értelmében ezt a jogot legkésőbb az említett jog keletkezésének évét követő második évre vonatkozó bevallásban gyakorolni kell. E körülmények között, és figyelemmel a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen ítélet 25. pontjában felhívott előadására, a kérdést előterjesztő bíróság első kérdését úgy kell érteni, hogy azzal lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 167., 168. és 178. cikkét, 179. cikkének első bekezdését, valamint 180. és 182. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az alapeljárásban szereplőhöz hasonló jogvesztő határidőt állapít meg adólevonási jog gyakorlására.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett héa terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös héarendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy

eredménye, feltéve hogy e tevékenységek maguk főszabály szerint héakötelesek (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 167. és 168. cikkében foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható (lásd különösen: 2008. május 8-i Ecotrade-ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 44. pont).

31 Amint a héairányelv 167. cikkéből és 179. cikkének első bekezdéséből kitűnik, a levonási jogot főszabály szerint ugyanazon időszak alatt kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett, azaz akkor, amikor az adófizetési kötelezettség keletkezett.

32 Ugyanezen irányelv 180. és 182. cikke értelmében ugyanakkor az adóalany számára engedélyezhető a levonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett, feltéve azonban, hogy a nemzeti szabályozásban előírt feltételeket és eljárásokat betartja (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ugyanakkor az adólevonási jog időbeli korlátozás nélküli gyakorlásának lehetősége ellentétes a jogbiztonság elvével, amely megköveteli, hogy az adóalany adójogi helyzete az adóhatósággal szembeni jogai és kötelezettségei tekintetében ne legyen meghatározhatatlan ideig vitatható (2008. május 8-i Ecotrade-ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 44. pont; 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 48. pont).

34 A fordított adózási eljárással kapcsolatban a Bíróság így korábban már megállapította, hogy az olyan jogvesztő határidő, amelynek eltelte azzal a következménnyel jár, hogy szankcionálja a nem eléggé gondos adóalanyt, aki elmulasztja az előzetesen felszámított héa levonását, és így elveszíti a levonási jogát, nem minősíthető összeegyeztethetetlennek a héairányelvben megállapított rendszerrel, amennyiben egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint az uniós jogon alapuló hasonló jogokra (az egyenértékűség elve), másfelől pedig ez nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását (a tényleges érvényesülés elve) (2008. május 8-i Ecotrade-ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 49. pont).

35 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból nem tűnik ki, hogy az alapügyben a fordított adózási eljárás alkalmazandó-e. Mindez ugyanakkor nem befolyásolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó választ, mivel a héairányelvnek a jelen ítélet 31. és 32. pontjában hivatkozott rendelkezései – a tagállamok által az adólevonási jog gyakorlására e rendelkezések értelmében megállapítható jogvesztő határidő tekintetében – nem mondják ki azt, hogy különbséget kellene tenni egyrészt a fordított adózási eljárás alkalmazásának esetei, másrészt az ezen eljárás alkalmazásával nem járó esetek között.

36 Ami azon kérdést illeti, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló kétéves jogvesztő határidő megfelel-e a jelen ítélet 34. pontjában említett feltételeknek, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében a nemzeti bíróság feladata a nemzeti intézkedések uniós joggal való összeegyeztethetőségének vizsgálata. A Bíróság ugyanakkor az előtte folyamatban lévő ügy megoldása szempontjából hasznos útmutatásokat adhat számára (lásd ebben az értelemben: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ami a jelen esetben az egyenértékűség elvét illeti – a többek között az alapeljárásban szereplővel megegyező jogvesztő határidőre vonatkozó, 2008. május 8-i Ecotrade-ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 47. pont) alapjául szolgáló ügyben a Bíróság által már megállapítottak fényében –, a Bíróság rendelkezésére álló iratokból nem tűnik ki – és mindemellett a Bíróság előtt nem hivatkoztak arra –, hogy a 633. sz. rendelet 19. cikkének (1) bekezdésében előírt jogvesztő határidő nem tartja tiszteletben ezt az elvet.

38 A tényleges érvényesülés elvével kapcsolatban a Bíróság már szintén kimondta, hogy az alapügyben szereplő, a 633. sz. rendelet 19. cikkének (1) bekezdésében előírthoz hasonló kétéves jogvesztő határidő önmagában nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását, tekintve hogy a héairányelv 167. cikke és 179. cikkének első bekezdése lehetővé teszi, hogy a tagállamok megköveteljék, hogy az adóalany az adólevonási jogát abban az időszakban gyakorolja, amelynek során e jog keletkezett (lásd ebben az értelemben: 2008. május 8-i Ecotrade-ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 48. pont).

39 A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 167., 168. és 178. cikkét, 179. cikkének első bekezdését, valamint 180. és 182. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az alapeljárásban szereplőhöz hasonló jogvesztő határidőt állapít meg az adólevonási jog gyakorlására, feltéve hogy betartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A második kérdésről

40 Elöljáróban meg kell jegyezni, hogy jóllehet a második kérdésében a kérdést előterjesztő bíróság kizárólag azon követelmény alapeljárás alá vont személy általi elmulasztására utal, amelynek értelmében nyilvántartásba kell vennie az általa képviselt társaság nevére kiállított, az adólevonási jog alapját képező számlákat, e bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmének indokolásában rámutat arra, hogy az eljárás alá vont e személy az említett társaság törvényes képviselőjeként nem tett eleget a héával kapcsolatban rá háruló „egyetlen” alaki követelménynek sem.

41 Ebben az értelemben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a 2010. adóévre nézve, amellyel kapcsolatban az említett személyt az említett bíróság előtti eljárás alá vonták, e személy az általa képviselt társaság vonatkozásában nem tudott könyvelést bemutatni, ideértve a héanyilvántartást is. Kitűnik továbbá, hogy e társaság – jóllehet a héát tartalmazó 320 205 euró összegről állított ki számlákat – nem nyújtott be héabevallást, továbbá nem fizette be az őt terhelő héát, és nem tett eleget sem a kiállított számlák, sem a harmadik társaságok által a számára kiállított és általa megfizetett számlák nyilvántartására vonatkozó kötelezettségnek.

42 E körülmények között, és figyelembe véve a kérdést előterjesztő bíróságnak a jelen ítélet 25. pontjában felhívott előadását, a kérdést előterjesztő bíróság második kérdését úgy kell érteni, hogy azzal lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. és 273. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján az adóhatóság megtagadhatja valamely adóalannyal szemben a héalevonási jog gyakorlását, amennyiben megállapítást nyer, hogy az adóalany nem felelt meg az e jogban való részesüléshez teljesítendő alaki követelmények legtöbbjének.

43 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított vagy megfizetett héát, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (2012. december 6-i Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 23. pont).

44 Amint azt a jelen ítélet 29–31. pontja lényegében már kifejtette, a héairányelv 167–192. cikkében szereplő adólevonási jog, amely biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, feltéve hogy e tevékenységek maguk főszabály szerint héakötelesek, főszabály szerint nem korlátozható, és a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül.

45 Így az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított adó levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Ugyanakkor más lenne a helyzet, ha az ilyen alaki követelmények megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az anyagi jogi követelményeknek való megfelelést (2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet, C-284/11, EU:C:2012:458, 71. pont; 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 39. pont, valamint az ott hivatkozott Ítélkezési gyakorlat).

47 E tekintetben pontosítani kell, hogy a levonási joghoz kapcsolódó anyagi jogi követelmények szabályozzák e jog alapját és alkalmazási körét, amint azt a héairányelv X. címének „Az adólevonási jog keletkezése és hatálya” címet viselő 1. fejezete előírja, miközben a fent említett joghoz kapcsolódó alaki követelmények, mint a nyilvántartás vezetésére, a számlázásra és a bevallásra vonatkozó kötelezettségek e jog gyakorlásának módjait és ellenőrzését, továbbá a héarendszer megfelelő működését szabályozzák (lásd ebben az értelemben: 2014. december 11-i Idexx Laboratories Italia ítélet, C-590/13, EU:C:2014:2429, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 Így a héa alkalmazása és adóhatóság általi ellenőrzése céljából a héairányelv XI. címe felsorol bizonyos, többek között az ezen adó megfizetésére köteles adóalanyokat terhelő kötelezettségeket. Konkrétan, a többek között az ezen irányelv 193. és 206. cikkéből fakadó héafizetési kötelezettségen felül ezen irányelv 242. cikke előírja a megfelelő nyilvántartást, míg az említett irányelv 244. cikke a valamennyi számla megőrzésére vonatkozó kötelezettséget, ugyanezen irányelv 250. és 252. cikke pedig a bevallás meghatározott határidőn belüli benyújtását.

49 Ráadásul a héairányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében. Ugyanakkor azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok e rendelkezés értelmében elfogadhatnak, nem haladhatják meg az e célkitűzések megvalósításához szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét (lásd ebben az értelemben: 2008. május 8-i Ecotrade-ítélet, C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 66. pont; 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet, C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Mindezzel együtt az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (2012. december 6-i Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 35–37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 42–44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

51 Ez az eset áll fenn, amikor maga az adóalany követ el adókijátszást (2012. december 6-i Bonik-ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 27. pont).

52 Mivel a levonási jog megtagadása e jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az illetékes adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa a csalás vagy visszaélés megállapításához szükséges objektív körülmények fennállását. Ezt követően a nemzeti bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az érintett adóhatóságok megállapították-e az ilyen objektív tényezők fennállását (2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Az EUMSZ 267. cikk szerinti eljárás keretében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel sem az alapügy tényállási elemeinek ellenőrzésére, sem azok értékelésére. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint, ezen ügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelését elvégezze annak, a vele közölt objektív tényezőkre tekintettel történő meghatározása érdekében, hogy az alapeljárás alá vont személy ilyen adócsalást vagy visszaélést követett-e el (lásd analógia útján: 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 30. pont) Ugyanakkor a célból, hogy hasznos választ adhasson ez utóbbi kérdésére, a Bíróság a nemzeti bíróságokkal való együttműködés szellemében megadhat számára minden, általa szükségesnek ítélt iránymutatást (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-i AES-3C Maritza East 1 ítélet, C-124/12, EU:C:2013:488, 42. pont; 2014. szeptember 3-i GMAC UK ítélet, C-589/12, EU:C:2014:2131, 46. pont).

54 Ebben az esetben a jelen ítélet 41. pontjában már megállapítottak szerint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás alá vont személy a 2010. adóévre nézve, amellyel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság előtti eljárás alá vonták, nemcsak nem teljesítette a héabevallás adóhatósághoz való benyújtására és az általa képviselt társaságot terhelő adóösszeg megfizetésére vonatkozó kötelezettséget, de emellett nem tudta bemutatni sem e társaság könyvelését, sem héanyilvántartását, továbbá nem tett eleget az olasz jog által előírt, a társaság által kiállított vagy megfizetett számlák emelkedő sorrendű nyilvántartására vonatkozó kötelezettségnek sem.

55 Márpedig, még ha feltételezzük is azt, hogy azon alaki követelmények betartásának elmulasztása, amelyek az alapeljárás alá vont személyre a Del Ferro törvényes képviselőjeként a héa alkalmazása és adóhatóság általi ellenőrzése tekintetében hárulnak, nem akadályozza annak bizonyítását, hogy teljesültek az előzetesen felszámított héa levonásához való jog keletkezésének anyagi jogi követelményei, meg kell állapítani, hogy – amint arra az Európai Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutatott – e körülmények alapján megállapítható az adócsalás azon alapesetének fennállása, amikor az adóalany az adófizetés kikerülése érdekében szándékosan elmulasztja a rá háruló alaki követelmények teljesítését.

56 Konkrétan, a héabevallás benyújtásának és a nyilvántartás vezetésének a hiánya – amely követelmények révén sor kerülhet a héa alkalmazására és adóhatóság általi ellenőrzésére –, valamint a kiállított és megfizetett számlák nyilvántartásba vételének hiánya alkalmas arra, hogy akadályozza az adó pontos beszedését, és következésképpen veszélyeztesse a közös héarendszer megfelelő működését. Ebből következően az uniós jog nem akadályozza meg, hogy a tagállamok az ilyen mulasztásokat adókijátszásnak tekintsék, és ilyen esetben megtagadják az adólevonási jogban való részesülést (lásd analógia útján: 2010. december 7-i R.-ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 48. és 49. pont).

57 E tekintetben emellett meg kell jegyezni, hogy a jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy az ezt követő több adóév során is hasonló mulasztások történtek. Jóllehet ez utóbbi adóévek nyilvánvalóan nem képezik az alapeljárás tárgyát, mindez nem változtat azon, hogy olyan tényekről van szó, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróság figyelembe vehet a jelen ítélet 53. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal összhangban lefolytatandó átfogó értékelés keretében.

58 Végül hangsúlyozni kell, hogy az adólevonási jogban való részesülésre hivatkozó adóalany által elkövetett adócsalás körülményei között az adólevonási jog megtagadása nem tekinthető ellentétesnek az adósemlegesség elvével, mivel e jogra nem hivatkozhat érvényesen az ilyen adócsalásban szándékosan részt vevő, a közös héarendszer működését veszélyeztető adóalany (lásd analógia útján: 2010. december 7-i R.-ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 51. és 54. pont; lásd továbbá ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 48. pont).

59 A fenti megfontolások összességére tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján az adóhatóság valamely adóalannyal szemben megtagadhatja a héalevonási jog gyakorlását, amennyiben megállapítást nyer, hogy az adóalany csalárd módon elmulasztotta az e jogban való részesüléshez teljesítendő alaki követelmények legtöbbjének betartását, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

60 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167., 168. és 178. cikkét, 179. cikkének első bekezdését, valamint 180. és 182. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az alapeljárásban szereplőhöz hasonló jogvesztő határidőt állapít meg az adólevonási jog gyakorlására, feltéve hogy betartják az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

2) **A 2006/112 irányelv 168., 178., 179., 193., 206., 242., 244., 250., 252. és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapeljárásban szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely alapján az adóhatóság valamely adóalannyal szemben megtagadhatja a hozzáadottérték-adó levonásához való jog gyakorlását, amennyiben megállapítást nyer, hogy az adóalany csalárd módon elmulasztotta az e jogban való részesüléshez teljesítendő alaki követelmények legtöbbjének betartását, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

Aláírások