A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. május 8.*

A C-95/07. és C-96/07. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Commissione tributaria provinciale di Genova (Olaszország) a Bírósághoz 2007. február 20-án érkezett, 2006. december 13-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Ecotrade SpA**

és

az **Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, U. Lõhmus, A. Ó. Caoimh, P. Lindh és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

* Az eljárás nyelve: olasz.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. január 16-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Ecotrade SpA képviseletében A. Lovisolo és N. Raggi avvocati,

– az olasz kormány képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis avvocato dello Stato,

– a ciprusi kormány képviseletében A. Pantani-Lambrou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében A. Aresu és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2008. március 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2000. március 30-i 2000/17/EK tanácsi irányelvvel (HL L 84., 24. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 333. 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikkének, 18 cikke (1) bekezdése d) pontjának, 21. cikke (1) bekezdésének és 22. cikkének értelmezésére irányulnak.

2 E kérelmeket az Ecotrade SpA (a továbbiakban: Ecotrade) és az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3 (a továbbiakban: Agenzia) között folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő, amelyek tárgya több adóhatározat, amelyekben az Agenzia az Ecotrade 2000. és 2001. évi adóbevallásait a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tekintetében kijavította.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az adólevonási jogot illetően a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének és (2) bekezdése a) pontjának az ugyanezen irányelv 28g. cikkének (1) bekezdéséből következő megfogalmazása szerint:

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

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog."

4 Ugyanezen 17. cikk (6) bekezdése értelmében, mivel az Európai Unió Tanácsa nem állapította meg, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet HÉA-levonási jog, a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel, a rendelkezés ugyanakkor előírja, hogy az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni. A szóban forgó cikk (7) bekezdése lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a 29. cikkben előírt konzultáció fenntartásával, konjunkturális okokból teljesen vagy részben kizárhatják az adólevonás köréből a beruházási javak, tárgyi eszközök vagy más eszközök egy részét vagy egészét.

5 A hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében, a 28g. cikkből következő megfogalmazás alapján belföldi forgalomban a HÉA fizetésére kötelezett az a személy, aki számára többek között az ugyanezen irányelv 28b. cikkének C. része szerinti szolgáltatásokat nyújtják, ha e szolgáltatást külföldön letelepedett adóalany végzi. Az így hivatkozott 28b. cikk C. része vonatkozik „a Közösségen belüli termékszállítás szolgáltatás nyújtására." Ez az egyébként más szolgáltatásokra is alkalmazandó eljárás általában a „fordított adózás" néven ismert.

6 Az adólevonási jog – előző pontban hivatkozott körülmények közötti – gyakorlásának feltételeit illetően a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja az

ugyanezen irányelv 28f. cikkének 2. pontja szerinti megfogalmazásban előírja, hogy e jog gyakorlásához az adóalanynak meg kell felelnie az egyes tagállamok alaki előírásainak.

7 A hatodik irányelv 18. cikkének (2) és (3) bekezdése szerint:

„(2) Az adó levonását az adóalany összesítve végzi, úgy, hogy az adott adómegállapítási időszakban keletkezett összes fizetendő adó összegéből levonja azon adó összegét, amelyre nézve, ugyanazon időszak alatt, levonási joga keletkezett[,] és amelyet az (1) bekezdés rendelkezései szerint lehet érvényesíteni.

(3) A tagállamok megállapítják azon feltételeket és eljárási módokat, amelyek alapján az adóalany számára engedélyezni lehet azon adólevonást, amelyet az (1) és (2) bekezdés alapján nem gyakorolt.”

8 Az adóalanyt érintő egyes kötelezettségeket tehát a hatodik irányelv 22. cikke írja elő, ezen irányelv 28h. cikkének megfogalmazásában. E kötelezettségek között szerepel a 22. cikk (2) bekezdésének a) pontjában előírt kötelezettség is, amelynek értelmében minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a HÉA felhasználását és annak adóhatósági ellenőrzését, valamint ugyanezen cikk (4) bekezdésének a) és b) pontjában előírt azon kötelezettség, miszerint minden adóalany bevallást nyújt be a megállapított határnapig, amely bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához.

9 Végül a szóban forgó 22. cikk (7) és (8) bekezdése értelmében:

„(7) A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy betartsák a fenti, bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket azon személyek, akik a 21. cikk 1. pontja a) és b) alpontjának megfelelően a külföldön letelepedett adóalany helyett adófizetésre kötelezettek […].

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek 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 előírásokat..”

A nemzeti szabályozás

10 Az olasz jogban a HÉÁ-ra vonatkozó releváns rendelkezések lényegi részét egyrészt a hozzáadottérték-adót bevezető és szabályozó, több alkalommal módosított, 1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (az 1972. november 11-i 292. sz. GURI 1. sz. rendes melléklete; a továbbiakban: 633/72 DPR), másrészt pedig az 1993. augusztus 30-i 331. sz. törvényrendelet (1993. augusztus 30-i 203. sz. GURI; a továbbiakban: 331/93 törvényrendelet).

11 A 633/72 DPR 17. cikke harmadik bekezdésének első mondata így rendelkezik:

„A külföldi illetőségű […] adóalanyok által az állam területén teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó kötelezettségeket az állam területén letelepedett azon megbízók vagy megrendelők teljesítik, akik vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenység gyakorlásához […] veszik igénybe a szolgáltatásokat."

12 A 633/72 DPR 19. cikkének első bekezdése előírja:

„[…] 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."

13 A 633/72 DPR-nek „A számlák nyilvántartása" című 23. cikke (1) és (2) bekezdése szerint az adóalanyok a kibocsátott számlákat számozásuk sorrendjében a kibocsátásuk időpontjától számított tizenöt napon belül kötelesek bejegyezni az erre szolgáló nyilvántartásba, valamennyi számlán feltüntetve az emelkedő számozást, a kibocsátás időpontját, az ügylet vagy ügyletek adóalapot képező összegét és a HÉA összegét, az alkalmazott adókulcsok szerint elkülönítve, valamint a termék vagy a szolgáltatás megrendelőjének elnevezését, cégnevét vagy egyéb társasági elnevezését, vagy a 17. cikk (3) bekezdése szerinti tényállás esetén a termékértékesítőt vagy a szolgáltatás nyújtóját.

14 A 633/72 DPR-nek „A beszerzések nyilvántartása" című 25. cikke (1) bekezdése arra kötelezi az adóalanyokat, hogy emelkedő sorrendben megszámozzák a vállalkozási, művészeti vagy szakmai tevékenységük gyakorlásához beszerzett vagy importált

termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számlákat és vámtanúsítványokat, beleértve a szóban forgó rendelet 17. cikkének (3) bekezdése értelmében kibocsátott számlákat is, és nyilvántartásba vegyék őket azon időszakos elszámolást vagy éves bevallást megelőzően, amelyben az e számlákra vonatkozó HÉA-levonás jogát gyakorolták.

15 A 331/93 törvényrendeletnek „A Közösségen belüli ügyletek nyilvántartása" című 47. cikke (1) bekezdése értelmében különösen a Közösségen belüli áruszállításokra vonatkozó számlákat a kézhezvételük hónapjában, illetve ezt követően, de mindenesetre a kézhezvételtől számított tizenöt napon belül a 633/72 DPR 23. cikkének (1) és (2) bekezdése szerinti, kibocsátott számlák nyilvántartásában, valamint az ugyanezen rendelet 25. cikkének (1) bekezdésében előírt beszerzések nyilvántartásában elkülönítve kell feltüntetni, kézhezvételük, illetve kibocsátásuk hónapja szerint.

16 Végül a 633/72 DPR 57. cikke első bekezdésének első mondata előírja:

„Az […] adóhelyesbítésről és adómegállapításról szóló határozatokat, elévülés terhe mellett, legkésőbb az azon évet követő negyedik év december 31-e előtt kell megküldeni, amely évben a bevallást benyújtották."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 Az Ecotrade olasz jogú, granulált kohósalak és egyéb, a cementgyártáshoz használt adalékanyag, különösen szintetikus gipsz és hamu kereskedelmére szakosodott részvénytársaság.

18 A 2000. és 2001. adóévben az Ecotrade olaszországi székhellyel nem rendelkező gazdasági szereplőket bízott meg ezen anyagoknak Olaszországból az Európai Közösség más tagállamaiba történő szállításával. Az Ecotrade-nek nyújtott szolgáltatások tekintetében e gazdasági szereplők által kibocsátott számlákon a hivatkozott szolgáltatásokat vagy „hajóbérletként", vagy „fuvarozásként" tüntették fel (a továbbiakban: a szóban forgó ügyletek). E számlák ugyanakkor nem tartalmazták a HÉA összegét, és közülük egyeseken feltüntették, hogy ezen ügyletek HÉA-mentesek.

19 Az Ecotrade ily módon úgy vélte, hogy a szóban forgó ügyletek nem tartoznak a HÉA hatálya alá. Következésképpen az Ecotrade az ezen ügyletekre vonatozó számlákat HÉA-mentesként kizárólag a beszerzések nyilvántartásában rögzítette, a kibocsátott számlák nyilvántartásában pedig nem. Az ezen ügyletekre vonatkozó HÉA tehát nem szerepel az Ecotrade által a 2000. és 2001. évre vonatkozóan benyújtott adóbevallásokban.

20 Egy 2004-ben végrehajtott ellenőrzés során az Agenzia megállapította, hogy a szóban forgó ügyletek HÉA-köteles, Közösségen belüli áruszállításnak minősülnek, és ezekre a fordított adózási eljárást kellett alkalmazni, amit az Ecotrade – egy számla kivételével – nem vitatott. Az Agenzia azt is megállapította, hogy e társaság nem tartotta tiszteletben a fordított adózási eljárásra vonatkozó nyilvántartási követelményeket azon oknál fogva, hogy a szóban forgó számlák kizárólag a beszerzések nyilvántartásában kerültek rögzítésre, a kibocsátott számlákéban pedig nem.

21 Következésképpen az Agenzia több adóhatározatában a HÉA tekintetében kijavította az Ecotrade által a 2000. és 2001. év vonatkozásában benyújtott adóbevallásokat, és felhívta a mintegy 321 000 euró összegű be nem vallott adó megfizetésére, mintegy 361 000 euró összegű bírságot is kiszabva.

22 Mivel az Agenzia úgy ítélte meg, hogy az Ecotrade elveszítette a HÉA-levonáshoz való jogát, mivel azt nem gyakorolta az adó felszámíthatóvá válásának időpontjától számított kétéves határidőn belül, amint a 633/72 DPR 19. cikke első bekezdésének második mondata előírja, ugyanakkor az adóhatóság még határidőn belül volt, hogy megállapítsa a szóban forgó szolgáltatásokra vonatkozó HÉÁ-t, tekintve, hogy a hivatkozott rendelet 57. cikke első bekezdésének értelmében az adóhelyesbítésről és adómegállapításról szóló határozatokat a vitatott adókra vonatkozó bevallások benyújtásától számított négyéves határidőn belül lehet közölni.

23 A Commissione tributaria provinciale di Genovához 2005. február 13-án benyújtott kereseteiben az Ecotrade megtámadta a szóban forgó adóhatározatokat, és ezek megsemmisítését kérte. Az általa alkalmazott nyilvántartási gyakorlat indokolásaként e társaság azt állította, hogy a szóban forgó ügyletekre vonatkozó számlákat szabályszerűen a beszerzések nyilvántartásában rögzítette, azonban azon okból, hogy ezen ügyleteket HÉA-mentesnek minősítette, e számlákat nem tüntette fel a kibocsátott számlák nyilvántartásában. E szabálytalanság azonban nem befolyásolhatta volna az adólevonási jogot, mivel az adóhatósággal szemben nem keletkeztetett tartozást. Következésképpen a jelen ügyben a levonási jognak semmiféle időbeli korlátozása nem alkalmazható.

24 Az Agenzia a kérdést előterjesztő bíróság előtt azt állította, hogy az Ecotrade-nek „önszámlát" kellett volna kibocsátania a szóban forgó ügyletek tekintetében, ki kellett volna számítania a fizetendő HÉÁ-t, be kellett volna jegyeznie a számlát a kibocsátott számlák nyilvántartásába, majd a beszerzések nyilvántartásába, ily módon HÉA-követelése keletkezett volna az előzetesen felszámított adó levonása tekintetében. E módszer szerint a HÉA-tartozást a megbízó ténylegesen nem fizeti meg, mivel ezt semlegesíti a vonatkozó HÉA-követelés. Márpedig a levonási jogot elévülés terhe mellett a meghatározott határidőn belül kell gyakorolni. Következésképpen az Ecotrade, amely nem tartotta tiszteletben a nemzeti szabályozás szerinti nyilvántartási eljárást, köteles lett volna megfizetni a HÉA-tartozást, míg elévülés következtében elveszítette a HÉA-követelés levonásának jogát.

25 E körülményekre figyelemmel a Commissione tributaria provinciale di Genova úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő, a C-95/07. és a C-96/07. sz. ügyekben megegyező szövegezésű kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A […] hatodik irányelv 17. cikke, 21. cikke (1) bekezdésének és 22. cikkének helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti rendelkezést (a jelen ügyben az 1972. október 26-i 633. sz. DPR 19. cikkét), amely a valamely jogalany vállalkozási tevékenységének folytatása következtében esedékessé vált [HÉA] levonásához való jog gyakorlását határidő (két év) betartásához köti, a határidő elmulasztását a jogvesztéssel szankcionálva, különösen azon esetek vonatkozásában, amelyekben a termék vagy szolgáltatás beszerzésének HÉA-kötelezettsége a fordított adózási eljárás alkalmazásával keletkezik, ami lehetővé teszi az adóhatóság számára, hogy az adó megfizetését a vállalkozó számára az ennek levonására előírt határidőnél hosszabb határidőn (a 633/72 DPR 57. cikke szerint négy éven) belül követelje, amikor a levonási jog a határidő eltelte miatt már nem érvényesíthető?

2) A […] hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdése d) pontjának helyes értelmezése tiltja-e az olyan nemzeti jogszabályt, amely az e cikkben szereplő „[alaki] előírások” szabályozásában a 633/72 DPR 17. cikke (3) bekezdésének és 23. és 25. cikkének együttes alkalmazása által szabályozott fordított adózási eljáráson keresztül (kizárólag az adóalany hátrányára) a hatodik irányelv 17. cikkében előírt adólevonási jog gyakorlásának időbeli korlátozását írja elő (mint a 633/72 DPR 19. cikke)?”

26 2007. április 27-i végzésében a Bíróság elnöke az írásbeli és szóbeli szakasz, valamint az ítélethozatal tekintetében egyesítette a C-95/07. sz. és a C-96/07. sz. ügyeket.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

27 Az Ecotrade azt állítja, hogy a hatodik irányelv az adólevonási jog tekintetében semmiféle időbeli korlátozást nem ír elő, tekintve hogy az adósemlegesség elvén alapuló HÉA-rendszer egésze oly módon került létrehozásra, hogy minden esetben biztosítsa az adóalany számára ezen, a HÉA-rendszer egészére vonatkozó alapvető jogot. Továbbá az alapügyben vitatott nemzeti szabályozás nem indokolható a hivatkozott irányelv 17. cikkének (6) és (7) bekezdéseire, valamint 22. cikkének (7) és (8) bekezdésére történő hivatkozással, amely rendelkezések az alapügyben nem alkalmazhatók.

28 A tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdése d) pontjának értelmében megállapított azon alaki előírásokat illetően, amelyeket az adóalanynak tiszteletben kell tartani ahhoz, hogy a fordított adózási eljárás keretében gyakorolhassa az adólevonási jogot, az Ecotrade azt állítja, hogy ezen alaki előírások nem lehetnek aránytalanok vagy a HÉA általános rendszerével összeegyeztethetetlenek. Következésképpen ezen alaki előírások tiszteletben tartása nem okozhatja az adólevonási jog végleges elveszítését az adóalany tekintetében. Mindenesetre az adólevonási jog korlátozása az olasz jogban nem arányos, azon tény okán, hogy az adóhatóságnak a téves bevallások kijavítására hosszabb határidő áll rendelkezésre, mint az a határidő, amelyen belül az adóalany az adólevonást vitathatja.

29 Az olasz és a ciprusi kormány hangsúlyozzák, hogy az adólevonási jog gyakorlására előírt határidő olyan formalitásnak minősül, amelyet a tagállamok írhatnak elő a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja és (3) bekezdésének, valamint 22. cikke (8) bekezdésének értelmében. A 18. cikk nem tartalmaz semmiféle, a tagállamok azon mérlegelési hatáskörének ellentmondó rendelkezést, hogy maguk állapíthatják meg az adólevonás időbeli határait. A hivatkozott 18. cikk (2) bekezdése

szerint, amely az „ugyanazon időszakra” utal, az adólevonás jogát a lehető leghamarabb gyakorolni kell, oly módon, hogy ha az adóalany ezen időszakban nem gyakorolja a levonási jogát, azon joga, hogy ezt egy későbbi időszakban megtehesse, feltételekhez köthető, amelyeket a tagállamok a 18. cikk (3) bekezdése alapján írhatnak elő.

30 Továbbá e kormányok úgy ítélik meg, hogy a hatóság számára az adómegállapításra nyitva álló határidő objektív és gyakorlati okokból nem lehet azonos azzal, amellyel az adóalany rendelkezik a levonási jog gyakorlása tekintetében, mivel a hatóságnak időre van szüksége, hogy az adóbevallás benyújtását követően megvizsgálja és ellenőrizze annak tartalmát.

31 Az olasz kormány tehát elismeri, hogy a tagállamoknak oly módon kell tiszteletben tartaniuk a tényleges érvényesülés elvét, hogy ne tegyék lehetetlenné vagy túlzottan nehézzé a levonási jog gyakorlását. Ugyanakkor hozzáfűzi, hogy a kétéves határidő e tekintetben mindenképpen megfelelő.

32 Az Európai Közösségek Bizottsága arra hivatkozik, hogy a levonást az előírt határidők tiszteletben tartásával kell elvégezni. Az adólevonás gyakorlása tehát nem biztosítható korlátlanul. A Bizottság azt a következtetést vonja le, hogy a levonási jogra vonatkozó jogvesztő határidők kitűzése nem összeegyeztethetetlen a hatodik irányelv által követett célkitűzésekkel, feltéve hogy e határidők nem kedvezőtlenebbek, mint az egyéb, adókra vonatkozó hasonló jogok gyakorlása tekintetében előírtak (egyenértékűség elve), és nem lehetnek olyan jellegűek, hogy gyakorlatilag lehetetlenné vagy túlzottan nehézzé tegyék a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (tényleges érvényesülés elve). A Bizottság azt állítja, hogy az egyenértékűség elvét nem tartották tiszteletben, mivel az alapügyben szereplő szabályozás az adóhatóság számára négyéves határidőt biztosít a helyesbítésre, míg a megfizetett HÉA levonására csak kétéves határidőt ír elő. A tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartását illetően a Bizottság hangsúlyozza, hogy a levonási jog gyakorlására vonatkozó kétéves határidő ugyanezen okokból azzal a veszéllyel járhat, hogy túlzottan megnehezítheti e jog gyakorlását.

33 A Bizottság továbbá azt állítja, hogy mindenképpen túlzott és aránytalan az, hogy az érintett tagállam jogalap nélkül kíván gazdagodni az egyszerű nyilvántartási előírások végre nem hajtására hivatkozva, jóllehet el kell ismerni, hogy e tagállamnak lehetősége van arra, hogy a szóban forgó szabálytalanságot megfelelő módon szankcionálja.

34 Arra az esetre, ha a Bíróság a 633/72 DPR 19. cikkét a hatodik irányelvvel összeegyeztethetetlennek minősíti, a ciprusi kormány azt javasolja, hogy az ítélet bekövetkező időbeli joghatásai oly módon legyenek korlátozva, hogy az ítéletet csak a meghozatalát követő időszakra kelljen alkalmazni.

A Bíróság válasza

35 Előzetesen meg kell állapítani, hogy a nemzeti bíróság kérdései annak megállapítására irányulnak, hogy a hatodik irányelv 17. cikkével, 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjával, 21. cikkének (1) bekezdésével és 22. cikkével ellentétes-e az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügyben szereplő, amely a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén a HÉA levonásához való jog gyakorlását olyan jogvesztő határidőhöz köti, amely rövidebb, mint az adóhatóság számára az adómegállapításra nyitva álló határidő.

36 Mindenestre az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből az következik, hogy az alapügy lényege az Ecotrade által elkövetett nyilvántartási szabálytalanságból, tehát abból ered, hogy ez a szóban forgó ügyleteket tévesen csak a beszerzések nyilvántartásában rögzítette HÉA-mentesen, és mivel ez a szabálytalanság az e társaság által benyújtott HÉÁ-bevallásokban is előfordult, az Agenzia kijavította e bevallásokat. Ez az eset világosan elkülönül attól a tényállástól, amelyben az adóalany – tudva, hogy a szállítás adóköteles – késedelem vagy gondatlanság okán elmulasztja az előzetesen felszámított HÉA levonását a nemzeti szabályozásban előírt határidőn belül.

37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróságnak kell biztosítania a nemzeti bíróság számára a közösségi jog értelmezésének minden olyan elemét, amely szükséges az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre a kérdése megfogalmazásában, akár nem (lásd különösen a C-315/92. sz., Verband Sozialer Wettbewerb, ún. „Clinique"-ügyben 1994. február 2-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-317. o.] 7. pontját, a C-87/97. sz., Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola ügyben 1999. március 4-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1301. o.] 16. pontját, a C-456/02. sz. Trojani-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7573. o.] 38. pontját, valamint a C-452/03. sz., RAL (Channel Islands) és társai ügyben 2005. május 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-3947. o.] 25. pontját).

38 Következésképpen a nemzeti bíróság által előterjesztett, együttesen vizsgálandó kérdéseket úgy kell újrafogalmazni, hogy e bíróság először is azt kérdezi, hogy a hatodik irányelv 17. cikkével, 18. cikkének (2) és (3) bekezdésével és 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjával ellentétes-e egyrészt az olyan jogvesztő határidő előírása a HÉA levonásához való jog gyakorlása tekintetében, mint az alapügyben szereplő nemzeti szabályozással előírt határidő a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén (a továbbiakban: jogvesztő határidő), és másodsorban, ugyanezen irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjával és 22. cikkével ellentétes-e a HÉA-bevallások kijavításának és a HÉA megállapításának azon gyakorlata, amely valamely olyan nyilvántartási és bevallási szabálytalanságot, mint az alapügyben szereplő, azzal szankcionál, hogy a hivatkozott fordított adózási eljárás alkalmazása esetén megtagadja a levonási jogot (a továbbiakban: kijavítási és adómegállapítási gyakorlat).

A jogvesztő határidőről

39 Először is hangsúlyozni kell, hogy a HÉA-fizetésre köteles adóalany mint a szolgáltatások címzettje abban a helyzetben van, hogy hivatkozhat a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontjában előírt adólevonási jogra (lásd a C-90/02. sz. Bockemühl-ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3303. o.] 37. pontját). Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a hatodik irányelv 17. cikkében foglalt adólevonási jog a HÉA-rendszer szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (lásd a C-110/98–C-147/98. sz., Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-1577. o.] 43. pontját, valamint a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 38. pontját).

40 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint továbbá a levonási jogot a beszerzési ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében haladéktalanul gyakorolni kell (lásd különösen az 50/87. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1988., 4797. o.] 15–17. pontját, a C-37/95. sz., Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-1. o.] 15. pontját, a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 43. pontját, valamint a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 38. pontját).

41 Ugyanis, amint az a hatodik irányelv 18. cikke (2) bekezdésének megfogalmazásából is következik, a levonási jogot főszabály szerint „ugyanazon időszak alatt" kell gyakorolni, mint amelynek során e jog keletkezett.

42 Az adóalany számára ugyanakkor a hatodik irányelv 18. cikkének (3) bekezdése értelmében engedélyezhető a levonás akkor is, ha jogát nem gyakorolta abban az időszakban, amelynek során e jog keletkezett. Ebben az esetben azonban levonási jogát a tagállamok által megállapított feltételek és eljárási módok szerint gyakorolhatja.

43 Ebből következik, hogy a tagállamok megkövetelhetik, hogy a levonási jogot abban az időszakban gyakorolják, amelynek során e jog keletkezett, illetve egy ennél hosszabb időszak során, feltéve hogy a nemzeti szabályozás által megállapított feltételeket és eljárási módokat betartják.

44 Továbbá 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.

45 Következésképpen, nem fogadható el az az állítás, miszerint a levonási joghoz nem társulhat jogvesztő határidő.

46 Meg kell továbbá jegyezni, 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 hatodik irányelvben megállapított rendszerrel, mivel egyfelől e határidőt ugyanúgy alkalmazni kell a belső jogon alapuló adózással kapcsolatos jogokra, mint a közösségi 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) (lásd a C-327/00. sz. Santex-ügyben hozott 2003. február 27-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-1877. o.] 55. pontját és a C-241/06. sz. Lämmerzahl-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8415. o.] 52. pontját).

47 Az egyenértékűség elvét illetően meg kell állapítani, hogy az ügy irataiból nem következik, és a Bíróság előtt sem történt hivatkozás arra, hogy a 633/72 DPR 19. cikkének első bekezdésében előírt jogvesztő határidő nem tartja tiszteletben ezt az elvet.

48 A tényleges érvényesülés elvével kapcsolatban hangsúlyozni kell, hogy az olyan kétéves jogvesztő határidő, mint az alapügyben szereplő, önmagában nem teszi gyakorlatilag lehetetlenné, és nem nehezíti meg túlzottan a levonási jog gyakorlását, tekintve hogy a hatodik irányelv 18. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi, hogy a tagállamok megköveteljék, hogy az adóalany adólevonási jogát abban az időszakban gyakorolja, amelynek során e jog keletkezett.

49 Azt is meg kell vizsgálni, hogy e következtetést nem cáfolja-e meg az a tény, hogy a nemzeti szabályozás értelmében az adóhatóságnak a fizetendő HÉA megállapítására hosszabb határidő áll rendelkezésére, mint az adóalanyoknak a HÉA-levonás érvényesítésére.

50 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy az adóhatóság csak azon időponttól kezdve ismeri a felszámítandó és a levonandó HÉA összegének meghatározásához szükséges adatokat, amikor az adóalany bevallása a hatósághoz megérkezik. Amennyiben

a bevallás pontatlan, vagy hiányosnak bizonyul, akkor az adóhatóság csak ezen időponttól kezdve javíthatja ki e bevallást, és adott esetben, hajthatja be a meg nem fizetett adót (lásd ebben az értelemben a C-85/97. sz. SFI-ügyben 1998. november 19-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7447. o.] 32. pontját).

51 Az adóhatóság helyzete tehát nem hasonlítható össze az adóalany helyzetével (a fent hivatkozott SFI-ügyben hozott ítélet 32. pontja). Márpedig, amint azt a Bíróság már megállapította, az a tény, hogy valamely jogvesztő határidő számítása az adóhatóság tekintetében később kezdődik, mint az adóalany tekintetében a levonási jog gyakorlására nyitva álló jogvesztő határidő számítása, nem olyan jellegű, hogy sértse az egyenlőség elvét (a fent hivatkozott SFI-ügyben hozott ítélet 33. pontját).

52 Következésképpen az olyan jogvesztő határidő, mint az alapügyben szereplő, nem teszi lehetetlenné vagy túlzottan nehézzé a levonási jog gyakorlását azon puszta tény okán, hogy az adóhatóságnak a meg nem fizetett HÉA megállapítására hosszabb határidő áll rendelkezésére, mint az adóalany tekintetében az előbbi jog gyakorlására előírt határidő.

53 E következtetés akkor is érvényes, ha – mint az alapügyben – a fordított adózási eljárás kerül alkalmazásra. A hatodik irányelv 18. cikkének (2) és (3) bekezdését ugyanis erre az eljárásra is alkalmazni kell. Ez egyértelműen következik e rendelkezések megfogalmazásából, amelyek kifejezetten e cikk (1) bekezdésére hivatkoznak, amelynek d) pontjában szerepel a fordított adózás esete.

54 A fentebb megállapítottak fényében azt a választ kell adni a nemzeti bíróságnak, hogy a hatodik irányelv 17. cikkével, 18. cikkének (2) és (3) bekezdésével, valamint 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a levonási jog gyakorlása tekintetében olyan jogvesztő határidőt ír elő, mint az

alapügyben szereplő, feltéve ha tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elveit. A tényleges érvényesülés elvét nem sérti az a puszta tény, hogy az adóhatóságnak a meg nem fizetett HÉA megállapítására hosszabb határidő áll rendelkezésére, mint az adóalany tekintetében az adólevonási jog gyakorlására előírt határidő.

A kijavítási és adómegállapítási gyakorlatról

55 Azt a kérdést kell megvizsgálni, hogy a hatodik irányelvvel ellentétes-e az olyan kijavítási és adómegállapítási gyakorlat, amely valamely nyilvántartási szabálytalanságot – amelynek lényege, amint az a jelen ítélet 36. pontjában már megállapításra került, a szóban forgó ügyleteknek kizárólag a beszerzések nyilvántartásában történő téves, HÉA-mentes rögzítése, és amely szabálytalanság érintette az Ecotrade által benyújtott adóbevallásokat is – azzal szankcionál, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén megtagadja a levonási jogot.

56 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott fordított adózási eljárásnak megfelelően az Ecotrade – mint a külföldi illetőségű adóalanyok által nyújtott szolgáltatások címzettje – a végrehajtott ügyleteket terhelő HÉA, tehát az előzetesen felszámított HÉA megfizetésére volt köteles, és főszabály szerint ugyanezt az adót levonhatta volna oly módon, hogy semmivel ne tartozzon az államkincstárnak.

57 Ugyanakkor, ha a fordított adózási eljárás alkalmazható, mint az alapügyekben is, a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja felhatalmazza a tagállamokat, hogy olyan formalitásokat írjanak elő, amelyeknek e jog gyakorlásához az adóalanynak meg kell felelnie.

58 Ennek az olasz jogban különösen a 331/93 törvényrendelet 47. cikke (1) bekezdésében előírt formalitásnak az értelmében az Ecotrade-nek a szóban forgó ügyletekre vonatkozó „önszámlát" kellett volna kibocsátani, ezt külön-külön be kellett volna jegyeznie a kibocsátott számlák nyilvántartásába és a beszerzések nyilvántartásába, ily módon a fizetendő adó összegével pontosan megegyező HÉA-követelése keletkezett volna.

59 Továbbá a hatodik irányelv 22. cikkének (2) és (4) bekezdése értelmében minden adóalany megfelelően részletes elszámolást vezet, hogy lehetővé tegye a HÉA felhasználását és annak adóhatósági ellenőrzését, és minden adóalany bevallást nyújt be a megállapított határnapig, amely bevallásnak tartalmaznia kell az összes olyan adatot, amely szükséges a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához. Annak biztosítása érdekében, hogy minden adóalany teljesítse e kötelezettségeket, a 22. cikk (7) bekezdése felhatalmazza a tagállamokat az e cél eléréséhez szükséges intézkedések meghozatalára, beleértve a fordított adózás esetét is.

60 Márpedig az alapügyekben arról van szó, hogy az Ecotrade nem teljesítette egyfelől a tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében előírt formalitásokból eredő kötelezettségeit, másfelől pedig ugyanezen irányelv 22. cikkének (2), illetve (4) bekezdéséből eredő nyilvántartási és bevallási kötelezettségeit (a továbbiakban: a nyilvántartási kötelezettségek megszegése).

61 Azt kell tehát megvizsgálni, hogy ez a kötelezettségszegés érvényesen szankcionálható-e a levonási jog megtagadásával a fordított adózási eljárás alkalmazása esetén.

62 A hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontját illetően meg kell állapítani, hogy még ha igaz is, hogy e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára,

hogy fordított adózás esetén a levonási jogra vonatkozó formalitásokat írjanak elő, ez utóbbiak megsértése nem foszthatja meg az adóalanyt a levonási jogától.

63 Ugyanis, mivel vitathatatlan, hogy a fordított adózási eljárás alkalmazható volt az alapügyekre, az adósemlegesség elve megköveteli, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonása lehetséges legyen, ha a tartalmi követelmények teljesülnek, még ha egyes alaki követelménynek nem tesz is eleget az adóalany (lásd analógia útján a C-146/05. sz. Collée-ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7861. o.] 31. pontját).

64 Következésképpen, mivel az adóhatóság rendelkezik az annak megállapításához szükséges adatokkal, hogy az adóalany – mint a szóban forgó szolgáltatások címzettje – tartozik-e HÉÁ-val, ez utóbbinak a szóban forgó adó levonásához való joga tekintetében nem írhat elő olyan további feltételeket, amelyek hatására e jog gyakorlásának lehetősége a nullára csökkenhet (lásd a fent hivatkozott Bockemühl-ügyben hozott ítélet 51. pontját).

65 Ugyanez a helyzet a hatodik irányelv 22. cikkének (7) és (8) bekezdése esetében is, amelyek értelmében a tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy az adóalanyok betartsák a fenti, bevallással és adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségeket, illetve megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek az adó megfelelő megállapítása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

66 Ugyanis, ha e rendelkezések lehetővé is teszik, hogy a tagállamok bizonyos intézkedéseket tegyenek, ezen intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely az előző pontban hivatkozott célkitűzések eléréséhez szükséges. Ezen intézkedéseket tehát nem lehet úgy alkalmazni, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a HÉA levonásához való jogot, amely a HÉÁ-nak a közösségi szabályozás által a vonatkozó

jogterületen bevezetett közös rendszere egyik alapelvét képezi (lásd a C-286/94., C-340/95., C-401/95. és C-47/96. sz., Molenheide és társai egyesített ügyekben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7281. o.] 47. pontját, valamint a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 52. pontját).

67 Márpedig a kijavítás és a megállapítás olyan gyakorlata, mint az alapügyekben szereplő, amely az adóalanynak a nyilvántartási és bevallási kötelezettségei megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja, egyértelműen meghaladja azt a mértéket, amely szükséges azon célkitűzés eléréséhez, hogy biztosítani lehessen e kötelezettségek megfelelő alkalmazását a hatodik irányelv 22. cikkének (7) bekezdése értelmében, tekintve hogy a közösségi jog nem akadályozza meg a tagállamokat abban, hogy adott esetben a jogsértés súlyosságával arányos bírságot vagy pénzbüntetést szabjanak ki a hivatkozott kötelezettségek megszegésének szankcionálása céljából.

68 A hivatkozott gyakorlat túlmegy a HÉA megfelelő megállapításának és az adócsalás megakadályozásának biztosításához szükséges mértéken is, mivel e gyakorlat az adólevonási jog elveszítéséhez is vezethet, ha a bevallásnak az adóhatóság általi kijavítása csak azon jogvesztő határidő elteltét követően történik meg, amely az adóalanynak a levonás elvégzése tekintetében rendelkezésére áll (lásd analógia útján a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai ügyben hozott ítélet 53. és 54. pontját).

69 Az ilyen kijavítási és megállapítási gyakorlatot a hatodik irányelv 17. cikkének (6) és (7) cikkére történő hivatkozással sem lehet megindokolni. E két rendelkezést ugyanis nem lehet alkalmazni olyan helyzetben, mint az alapügyekben szereplő, mivel e rendelkezések magára a levonási jogra vonatkoznak, nem pedig e jog gyakorlásának feltételeire. Továbbá a hivatkozott (6) bekezdés csak az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadásokra alkalmazandó, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek, noha bizonyos, hogy az alapügyekben nem ilyen kiadásokról van szó. Ami a tagállamok azon lehetőségét illeti, amellyel a hivatkozott (7) bekezdés értelmében rendelkeznek, elegendő azt hangsúlyozni, hogy ezzel csak az ugyanezen irányelv 29. cikkében előírt konzultáció előzetes

lefolytatásának feltételével élhetnek (lásd ebben az értelemben a C-409/99. sz., Metropol és Stadler ügyben 2002. január 8-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-81. o.] 61. és 63. pontját és a C-228/05. sz. Stradasfalti-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8391. o.] 29. pontját), ami az ügy iratai alapján az Olasz Köztársaság esetében nem valósult meg.

70 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból nem derül ki, és erre a bíróság előtt sem történt hivatkozás, hogy nyilvántartási kötelezettségeinek megsértése az Ecotrade rosszhiszeműségének vagy adócsalásának következménye.

71 Az adóalany jóhiszeműsége mindenesetre csak annyiban releváns a nemzeti bíróságnak adandó válasz tekintetében, hogy ezen adóalany magatartása következtében az érintett tagállam esetében fennáll-e az adóbevétel-kiesés veszélye (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 35. és 36. pontját). Ugyanakkor a nyilvántartási kötelezettségek olyan megszegését, mint az alapügyben szereplő, nem lehet úgy minősíteni, hogy ez az adóbevétel-kiesés veszélyével jár, mivel, amint már a jelen ítélet 56. pontjában megállapításra került, a fordított adózási eljárás alkalmazásának keretében főszabály szerint nem áll fenn tartozás az államkincstárral szemben. Ezen okokból ez a kötelezettségszegés nem tekinthető adókijátszásra irányuló ügyletnek, sem pedig a közösségi normákkal való visszaélésnek, mivel ezt nem jogtalan adóelőny megszerzése érdekében hajtották végre (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Collée-ügyben hozott ítélet 39. pontját).

72 A nemzeti bíróságnak tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjával és 22. cikkével ellentétes a HÉA-bevallások kijavításának és a HÉA megállapításának azon gyakorlata, amely egyfelől a tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében előírt formalitásokból eredő kötelezettségek, másfelől pedig ugyanezen irányelv 22. cikkének (2)

és (4) bekezdéséből eredő nyilvántartási és bevallási kötelezettségeknek az alapügyekben szereplővel azonos módon történő megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja a hivatkozott fordított adózási eljárás alkalmazása esetén.

73 A jelen ítélet 54. pontjában adott válaszra tekintettel a ciprusi kormány azon javaslatáról, miszerint a jelen ítélet joghatását időben korlátozni kell, nem kell döntést hozni.

A költségekről

74 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A 2000. március 30-i 2000/17/EK tanácsi irányelvvel 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 17. cikkével, 18. cikkének (2) és (3) bekezdésével, valamint 21. cikke (1) bekezdésének b) pontjával nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely a levonási jog gyakorlása tekintetében olyan jogvesztő határidőt ír elő, mint az alapügyben szereplő,**

feltéve ha tiszteletben tartja az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elveit. A tényleges érvényesülés elvét nem sérti az a puszta tény, hogy az adóhatóságnak a meg nem fizetett hozzáadottérték-adó megállapítására hosszabb határidő áll rendelkezésére, mint az adóalanyok tekintetében az adólevonási jog gyakorlására előírt határidő.

2) Ugyanakkor a 2000/17 irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontjával és 22. cikkével ellentétes a hozzáadottérték-adó bevallások kijavításának és a hozzáadottérték-adó megállapításának azon gyakorlata, amely egyfelől a tagállamok által a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében előírt formalitásokból eredő kötelezettségek, másfelől pedig ugyanezen irányelv 22. cikkének (2) és (4) bekezdéséből eredő nyilvántartási és bevallási kötelezettségeknek az alapügyekben szereplővel azonos módon történő megszegését a levonási jog megtagadásával szankcionálja a hivatkozott fordított adózási eljárás alkalmazása esetén.

Aláírások