Üzleti partner ellenőrzése Mahagében Dávid

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. június 21.(*)

„Adózás – Héa – Hatodik irányelv – 2006/112/EK irányelv – Levonási jog – A gyakorlás feltételei – 273. cikk – Az adócsalás elleni küzdelemre irányuló nemzeti intézkedések – A nemzeti adóhatóságok gyakorlata – A levonási jog megtagadása az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója által elkövetett szabálytalanság miatt – Bizonyítási teher – Az adóalany azon kötelezettsége, hogy meggyőződjön e számla kibocsátójának szabályszerű magatartásáról, és bizonyítsa azt”

A C-80/11. és C-142/11. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Baranya Megyei Bíróság (Magyarország) és a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2011. február 22-én, illetve március 23-án érkezett, 2011. február 9-i és március 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Mahagében Kft.**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága** (C-80/11)

között,

valamint

Dávid Péter

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága** (C-142/11)

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, J. Malenovský, Juhász E., G. Arestis és T. von Danwitz (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. március 15-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a magyar kormány képviseletében Fehér M., Szíjjártó K. és Veres K., meghatalmazotti minőségben,

– a spanyol kormány képviseletében S. Centeno Huerta, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében P. Moser barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében Bottka V., Sipos A. 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

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL L 15., 24. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 352. 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), továbbá a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket az egyfelől a Mahagében Kft. (a továbbiakban: Mahagében) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, másfelől a Dávid P. és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága között gyanús körülmények között végrehajtott ügyletek után előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonásához való jog adóhatóság általi megtagadása tárgyában folyamatban lévő két eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós héajogszabályokat, többek között a hatodik irányelvet, és azok helyébe lépett. A 2006/112 irányelv (1) és (3) preambulumbekezdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és ésszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. A 2006/112 irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.

4 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontja szerint, amelyek lényegében a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának szövegét veszik át, a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

5 A 2006/112 irányelvnek – a hatodik irányelv 17. cikke (1) bekezdésének szövegével megegyező – 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

6 A 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja, amelynek szövege lényegében megegyezik a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28f. cikkének (1) bekezdéséből következő szövegével, az alábbiak szerint rendelkezik:

„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”.

7 A 2006/112 irányelv X. címének „Az adólevonási jog gyakorlásának szabályai” címet viselő 4. fejezetében található 178. cikke kimondja:

„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;

[...]”

8 E rendelkezés megegyezik a hatodik irányelv 18. cikke (1) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28f. cikkének (2) bekezdéséből következő szövegével, amely ez utóbbi irányelv 22. cikke (3) bekezdésének az ezen irányelv 28h. cikkéből következő szövege szerinti követelményekre utal.

9 A 2006/112 irányelv 220. cikkének 1. pontja értelmében, amely lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése a) pontjának az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő szövegét, minden adóalany köteles biztosítani, hogy saját maga, vagy az, akinek részére a terméket értékesíti, illetve a szolgáltatást nyújtja, vagy egy, az adóalany nevében és megbízásából eljáró harmadik fél számlát bocsásson ki a más adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén.

10 A 2006/112 irányelv 226. cikke lényegében átveszi a hatodik irányelv 22. cikke (3) bekezdése b) pontjának az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő szövegét, és felsorolja azokat az adatokat, amelyeket a héa megállapítása céljából a 2006/112 irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül kötelezően fel kell tüntetni az ezen irányelv 220. és 221. cikke értelmében kiállított számlákon.

11 A 2006/112 irányelv 273. cikke, amelynek szövege lényegében megegyezik a hatodik irányelv 22. cikke (8) bekezdésének az utóbbi irányelv 28h. cikkéből következő szövegével, az alábbiak szerint 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 első albekezdésben említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A magyar jog

12 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Magyar Közlöny 1992/128 [XII.19.], a továbbiakban: áfatörvény) 32. §-a (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás során egy másik adóalany rá áthárított.

13 E törvény 34. §-ának (1) bekezdése értelmében „[a]z adólevonási jogot kizárólag az az adó fizetésére kötelezett adóalany gyakorolhatja, aki (amely) nyilvántartását az egyszeres vagy kettős könyvvitel szabályai szerint vezeti”.

14 Az említett törvény 35. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében az adólevonási jog – ha az adózás rendjéről szóló törvény másként nem rendelkezik – kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló számla, egyszerűsített számla és a számlát helyettesítő okmány.

15 Az áfatörvény 44. §-ának (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A számlában, az egyszerűsített számlában feltüntetett adatok valódiságáért a kibocsátó a felelős. A bizonylatban vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el”.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-80/11. sz. ügy

16 2007. június 1-jén a Mahagében a Rómahegy-Kert Kft.-vel (a továbbiakban: RK) feldolgozatlan állapotú akácrönkök szállítására irányuló szerződést kötött 2007. június 1. napjától 2007. december 31. napjáig terjedő határozott időtartamra. Ezen időtartam alatt az RK tizenhat számlát állított ki a Mahagében nevére, amelyek mind különböző mennyiségű akácrönk szállításáról szóltak. E számlák közül haton szerepelt a mellékletként csatolt szállítólevél száma. Az RK adóbevallásában valamennyi számlát feltüntette azt állítva, hogy a szállítások teljesítésre kerültek, és megfizette a szállítást terhelő áfát. A Mahagében szintén

szerepeltette e számlákat az adóbevallásában, és gyakorolta adólevonási jogát. Az RK-tól vásárolt akácrönkök a Mahagében árukészletében szerepeltek, majd azokat különböző vállalkozásoknak értékesítették tovább.

17 Az RK által teljesített beszerzések és szállítások ellenőrzése során az adóhatóság arra a megállapításra jutott, hogy e társaság nem rendelkezett akácrönkökkel az árukészletében, és a 2007-ben általa beszerzett akácrönkmennyiség nem volt elegendő a Mahagében részére kiszámlázott szállítások teljesítéséhez. Jóllehet a két szerződő fél az említett ellenőrzés során úgy nyilatkozott, hogy a szállítóleveleket nem őrizték meg, a Mahagében később az ügylet valós jellegének bizonyítására benyújtott huszonkét szállítólevél-másolatot az adóhatósághoz.

18 Az adóhatóság 2010. június 1-jei határozatában adótartozást állapított meg a Mahagében terhére, és bírságot és késedelmi pótlékot vetett ki e társaságra, mivel álláspontja szerint a Mahagébennek nem volt adólevonási joga az említett, RK által kiállított számlák alapján. Az ez utóbbinál végzett ellenőrzés eredményére tekintettel ugyanis e számlák nem tekinthetők hitelesnek.

19 A Mahagében által a 2010. június 1-jei határozattal szemben előterjesztett panaszt az alapügy alperese elutasította. Ezen elutasító határozat különösen azon a megállapításon alapult, hogy az RK, mint a szóban forgó számlák kibocsátója, az ügylet teljesítését semmilyen irattal, például a szállítólevéllel, nem tudta bizonyítani, az e számlákon szereplő árumennyiséggel nem rendelkezhetett, továbbá sem a farönkök szállításához megfelelő tehergépjárművel nem bírt, sem a szállításért fizetett árat nem tudta igazolni. Emellett a Mahagében nem az áfatörvény 44. §-ának (5) bekezdésében előírt kellő körültekintéssel járt el, amennyiben nem ellenőrizte, hogy az RK létező adóalany-e, és hogy rendelkezik-e a Mahagében által megvásárolni kívánt árumennyiséggel.

20 A Mahagében a Baranya Megyei Bírósághoz fordult a vele szemben megállapított adótartozás, bírság és késedelmi pótlék törlése iránt. Arra hivatkozott többek között, hogy a szerződés RK-val történő megkötésekor kellő körültekintéssel járt el. Az ügyletre való ráhatása arra korlátozódott, hogy meggyőződött arról, hogy a szállító társaság be volt jegyezve, rendelkezett adószámmal, és képes volt a szóban forgó ügylet teljesítésére. Ezenkívül az árunak az említett szerződés szerinti teljesítési helyen, azaz a telephelyén történő átvételekor meggyőződött annak minőségéről és mennyiségéről.

21 A Baranya Megyei Bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy a levonási jog megtagadható kizárólag azon az alapon, hogy a számla kibocsátója a könyvelésében nem tüntette fel az érintett áruk beszerzését, és hogy tehergépjármű hiányában nem volt lehetősége azok szállítására, amennyiben elismerte e szállítások teljesítését, és adóbevallási, illetve adófizetési kötelezettségének eleget tett.

22 Mivel a Baranya Megyei Bíróság úgy ítélte meg, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita elbírálása az uniós jog értelmezésétől függ, úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) A 2006/112 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy azt a héaalanyt, aki az említett irányelv rendelkezéseinek megfelelően teljesíti a héalevonás anyagi jogi feltételeit, megfoszthatja-e levonási jogától az olyan nemzeti szabályozás, illetve gyakorlat, amely megtiltja a termékek vétele alkalmával megfizetett héa levonását abban az esetben, ha kizárólag a számla mint hiteles dokumentum igazolja a termékértékesítés megtörténtét, s nem

rendelkezik a számlakibocsátótól olyan dokumentummal, amely igazolja, hogy a termékkel rendelkezett, azt szállíthatta, illetőleg bevallási kötelezettségének eleget tett? A tagállam megkövetelheti-e az irányelv 273. cikke alapján a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, hogy a számlabefogadó rendelkezzen egyéb olyan dokumentummal, amely a számlakibocsátó termékkel való rendelkezését, illetőleg a számlabefogadó részére történő szállítást, fuvarozást bizonyítják?

2) Összeegyeztethető szabályozást tartalmaz-e [a 2006/112] irányelv alkalmazása kapcsán [a Bíróság] által már többször kifejtett semlegesség és arányosság elvével […] [az áfatörvény 44. §-ának] (5) bekezdésében rögzített »kellő körültekintés« fogalma, melynek alkalmazása során az adóhatóság és a kialakult bírói gyakorlat azt követeli meg, hogy a számlabefogadónak meg kell győződnie arról, hogy a számlát kibocsátó adóalany-e, illetőleg a termékeit nyilvántartásba vette-e, azokról beszerzési számlával rendelkezik-e, illetőleg bevallási és áfabefizetési kötelezettségének eleget tett-e.

3) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 167. cikkét, illetőleg 178. cikk[ének] a) pontját, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás illetőleg gyakorlat, amely az adólevonási jog érvényesítéséhez megköveteli a számlát befogadó adóalanytól a számlát kibocsátó társaság jogkövető magatartásának igazolását?”

A C-142/11. sz. ügy

23 A C-142/11. sz. ügy alapjául szolgáló jogvita két elkülönülő ügyletet érint.

24 Először is Dávid P. vállalkozási szerződéssel különböző építési munkák elvégzésére vállalkozott. A szerződés 2006 májusában történt teljesítését követően a megrendelő megbízottja teljesítésigazolást adott ki, amelyben a munkavégzés idejét és helyét, a dolgozók nevét, születési idejét és aláírását, valamint Dávid P. nevét és bélyegzőjét tartalmazó jelenléti ívek alapján 1992 munkaóra teljesítését igazolta.

25 Az ezen ügyletet érintő adóellenőrzés során Dávid P. azt nyilatkozta, hogy nem voltak munkavállalói, és a munkákat Máté Zoltán alvállalkozóval végeztette el. Az ezen alvállalkozó által igénybe vett munkavállalók kilétével kapcsolatban nem tudott nyilatkozni. A Dávid P. és Máté Z. közötti szerződésben megjelölt munkadíj a teljesítésigazolás alapján került kifizetésre.

26 Az elvégzett adóellenőrzés során megállapítást nyert, hogy Máté Z. sem rendelkezett munkavállalókkal, sem pedig a kiszámlázott munkák teljesítéséhez szükséges tárgyi feltételekkel, és az általa kiállított számlák pusztán egy másik alvállalkozó számláinak továbbszámlázását jelentették. Ez utóbbi Máté Z. apósa volt, aki nem rendelkezett bejelentett munkavállalókkal az érintett időszakban, és a szóban forgó adóévben nem nyújtott be adóbevallást.

27 Mindezen körülményekre tekintettel az adóhatóság megállapította, hogy az utolsó alvállalkozó által kiállított számlák az azokon feltüntetett gazdasági események megtörténtét a jogilag megkövetelt módon nem tudják hitelt érdemlően igazolni, és hogy Máté Z. nem végzett tényleges alvállalkozói tevékenységet. Noha a szóban forgó ellenőrzések nem vonták kétségbe, hogy az építési munkákat ténylegesen elvégezték, sem azt, hogy azokat a jelenléti íveken szereplő személyek végezték el, jogilag megkövetelt módon nem állapítható meg, hogy mely vállalkozó végezte el a munkákat, és mely vállalkozás alkalmazásában álltak az

említett munkavállalók. E körülmények között a Dávid P. által kapott számlák nem valós gazdasági eseményt tükröznek, ezért fiktívek. Emellett Dávid P. nem az áfatörvény 44. §-ának (5) bekezdésében megkövetelt kellő körültekintéssel járt el.

28 Másodszor Dávid P. 2006-ban arra vállalkozott, hogy egy másik társaság számára is építési munkákat végez egy másik alvállalkozó bevonásával. Az adóellenőrzés során azonban ez utóbbi alvállalkozó már felszámolás alatt állt. Korábbi képviselőjével nem lehetett kapcsolatba lépni, és e társaság a felszámolóbiztos részére iratokat nem adott át. Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy semmi nem bizonyította, hogy az ezen alvállalkozó által kiállított számlán feltüntetett ár és felek megfelelnek a valóságnak. Emellett Dávid P. nem az említett jogszabályban megkövetelt kellő körültekintéssel járt el, mivel nem győződött meg arról, hogy az említett alvállalkozó rendelkezik-e a szóban forgó munkák teljesítéshez szükséges feltételekkel.

29 E körülmények között az adóhatóság a két szóban forgó ügylet vonatkozásában megtagadta a levonási jog gyakorlását, és áfahiányt állapított meg Dávid P. terhére, továbbá bírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

30 Dávid P. az adóhatóság határozatával szemben keresetet terjesztett elő a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bírósághoz arra hivatkozva különösen, hogy kellő körültekintéssel járt el. Meggyőződött ugyanis arról, hogy a gazdasági esemény ténylegesen megvalósult, és a számlakibocsátó adóalanyiságát is ellenőrizte. Az alvállalkozó adózással kapcsolatos kötelezettségeinek bármely elmulasztásáért nem tehető felelőssé.

31 A Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság azt a kérdést veti fel, hogy az adóalany további ellenőrzés nélkül jogosult-e az előzetesen megfizetett áfa levonására akkor, ha az adóhatóság nem bizonyítja, hogy a számlakibocsátó vagy az általa befogadott további számlák kibocsátói részéről olyan, esetlegesen adókijátszásra irányuló gondatlan vagy szándékos magatartás valósult meg, amelyről a számlát befogadó, azaz az adóalany nem tudott, illetőleg amelyben nem működött közre.

32 Az említett bíróság álláspontja szerint a hatodik irányelv rendelkezéseire tekintettel az áfalevonás jogát gyakorló adózót nem terheli objektív felelősség az általa befogadott számlák kapcsán, és a számlakibocsátó oldalán fellelhető mulasztás esetén a számlabefogadót nem terhelheti az áfatörvény 44. §-ának (5) bekezdésében elvárt magatartás bizonyítása.

33 Ilyen körülmények között a Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Értelmezhető-e akként [hatodik irányelv], illetve a [2007.] évet érintően a [2006/112 irányelv] [héalevonásra] vonatkozó rendelkezése, hogy az adólevonással élő adóalany e jogát – mintegy objektív felelősségre alapozva – korlátozhatja, illetve megtilthatja az adóhatóság, ha a számlakibocsátó a további alvállalkozók igénybevételének szabályszerűségét nem tudja bizonyítani?

2) Amennyiben az adóhatóság nem vitatja a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtét, és a számla alakilag is megfelel a jogszabályi előírásoknak, jogszerűen megtilthatja-e az áfa visszaigénylését a hatóság, ha a számlakibocsátó által igénybe vett

további alvállalkozók kiléte nem állapítható meg, vagy ez utóbbiak számlakibocsátása szabálytalan?

3) Az adólevonási jog gyakorlását [a második kérdésben ismertetett körülmények között] megtiltó adóhatóság köteles-e eljárása során bizonyítani, hogy az adólevonással élő adóalany az alvállalkozói láncolatban mögötte álló vállalkozások szabálytalan – esetenként adókijátszásra irányuló – magatartásáról tudott, vagy abban ő maga is közreműködött?”

34 A Bíróság elnöke 2011. június 15-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a C-80/11. és a C-142/11. sz. ügyek egyesítését.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

35 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy mivel az alapügyek tényállásai különböző időpontokban valósultak meg, az előterjesztett kérdések mind a hatodik irányelvre, mind a 2006/112 irányelvre utalnak. Amint az a jelen ítélet 3. pontjában megállapításra került, ez utóbbi irányelv főszabály szerint nem eredményezett érdemi változásokat a hatodik irányelvhez képest. Közelebbről, e két irányelvnek az alapügyekben releváns rendelkezései lényegében azonosak. E körülmények között a feltett kérdéseket elegendő a 2006/112 irányelv rendelkezéseire tekintettel megvizsgálni (lásd ebben az értelemben a C-180/10. és C-181/10. sz., Słaby és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-8461. o.] 28. és 49–51. pontját).

A C-142/11. sz. ügyben előterjesztett kérdésekről

36 Ezen együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő héaösszegből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül azonban, hogy ezen adóhatóság bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalanynak tudomása volt az említett szabálytalan magatartásról, vagy abban maga is közreműködött.

37 Az e kérdésekre történő válaszadáshoz először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóalanyok azon joga, hogy az általuk fizetendő héából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, az uniós szabályozás által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd különösen a C-78/00. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8195. o.] 28. pontját, a C-25/07. sz. Sosnowska-ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5129. o.] 14. pontját és a C-274/10. sz., Bizottság kontra Magyarország ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7289. o.] 42. pontját).

38 Amint a Bíróság már több alkalommal hangsúlyozta, a 2006/112 irányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül (lásd különösen 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; a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 47. pontját; a C-392/09. sz. Uszodaépítő-ügyben 2010. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-8791. o.] 34. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Magyarország ügyben hozott ítélet 43. pontját).

39 Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer így valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját; a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 78. pontját; a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 48. pontját, valamint a C-438/09. sz. Dankowski-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-14009. o.] 24. pontját).

40 Az a kérdés, hogy vajon az érintett termékek korábbi és későbbi értékesítését terhelő héát befizették-e, vagy sem az államkincstárba, nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát. A héa ugyanis minden egyes termelési és forgalmazási tevékenységre alkalmazandó az árat kitevő különböző költségelemek által közvetlenül viselt adó levonását követően (lásd a C-395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 26. pontját, a C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., Optigen és társai egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483. o.] 54. pontját, valamint a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 49. pontját).

41 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a 2006/112 irányelv elismer és támogat (lásd különösen a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 71. pontját, a C-285/09. sz. R.-ügyben 2010. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12605. o.] 36. pontját, valamint a C-504/10. sz. Tanoarch-ügyben 2011. október 27-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-10853. o.] 50. pontját). E tekintetben a Bíróság korábban már kimondta, hogy a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (lásd különösen a C-32/03. sz. Fini H ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1599. o.] 32. pontját, a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 68. pontját, valamint a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 54. pontját).

42 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 (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Fini H ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontját, a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 55. pontját, valamint a C-414/10. sz. Véleclair-ügyben 2012. március 29-én hozott ítélet 32. pontját).

43 Márpedig az alapügyet illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy nem vitatott, hogy az alapeljárásban a levonási jogával élni kívánó felperes a 2006/112 irányelv 9. cikke (1) bekezdésének értelmében vett adóalanynak minősül, és hogy az e jog

alátámasztása érdekében hivatkozott szolgáltatásokat az említett felperes előzetesen a saját adóköteles ügyleteinek teljesítése érdekében vette igénybe.

44 Emellett az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az előterjesztett kérdések azon az előfeltevésen alapulnak, miszerint először is a levonási jog alátámasztására hivatkozott ügyletet a vonatkozó számla tanúsága szerint teljesítették, és másodszor e számla tartalmazza a 2006/112 irányelvben megkövetelt valamennyi információt, így az ezen irányelvben a levonási jog keletkezése és gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült. Meg kell különösen jegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban nem állapították meg, hogy az alapeljárás felperese maga hamis bevallást nyújtott volna be, vagy szabálytalan számlákat állított volna ki.

45 E körülmények között az adólevonási jog által biztosított előny csak a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 56–61. pontjából következő ítélkezési gyakorlat alapján tagadható meg az adóalanytól, amely szerint objektív körülmények alapján bizonyítani kell, hogy az adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, illetve szolgáltatásokat nyújtották, tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy ezen ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy valamely korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

46 Azt az adóalanyt ugyanis, aki tudta, vagy akinek tudnia kellett volna, hogy beszerzésével a héa kijátszását megvalósító ügyletben vesz részt, a 2006/112 irányelv alkalmazása szempontjából ezen adókijátszás résztvevőjének kell tekinteni függetlenül attól, hogy az általa utóbb teljesített adóköteles ügyletei keretében a termék továbbértékesítéséből, illetve a szolgáltatás felhasználásából nyeresége származik-e, vagy sem (lásd a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 56. pontját).

47 A jelen ítélet 37–40. pontjában ismertetett, az említett irányelvben előírt levonási jog rendszerével azonban nem összeegyeztethető az, ha ezen jog megtagadásával szankcionálják azt az adóalanyt, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató által elkövetett adócsalás részét képezi, vagy hogy az értékesítési láncban az említett adóalany által teljesített ügyletet megelőző vagy követő másik ügylet héakijátszást valósít meg (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Optigen és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 52. és 55. pontját, valamint a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 45., 46. és 60. pontját).

48 Az objektív felelősségi rendszer bevezetése ugyanis meghaladná az államkincstár érdekei megóvásának eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4191. o.] 32. pontját, valamint a C-271/06. sz. Netto Supermarkt ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-771. o.] 23. pontját).

49 Mivel a levonási jognak a jelen ítélet 45. pontja szerinti megtagadása az említett jog általános elvének alkalmazása alóli kivételt képez, az adóhatóság feladata, hogy a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

50 A fenti megfontolásokra tekintettel a C-142/11. sz. ügyben előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő héaösszegből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

A C-80/11. sz. ügyben előterjesztett kérdésekről

51 Együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását.

52 E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és különösen az első kérdésből kitűnik, hogy a C-142/11. sz. ügyben előterjesztett kérdésekhez hasonlóan a C-80/11. sz. ügyben előterjesztett kérdések is azon az előfeltevésen alapulnak, hogy a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült, így többek között az is, amely megköveteli, hogy az adóalany rendelkezzen olyan számlával, amely bizonyítja a termékértékesítés tényleges megtörténtét, és amely megfelel az említett irányelv követelményeinek. Így a jelen ítélet 50. pontjában adott válaszra tekintettel, amely a termékértékesítések esetére is vonatkozik, a levonási jog csak akkor tagadható meg, ha objektív körülmények alapján bizonyítást nyer, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

53 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a héa, akár más adó tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogukat (lásd a fent hivatkozott Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontját).

54 Ugyanakkor nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd ebben az értelemben C-409/04. sz., Teleos és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 65. és 68. pontját, a fent hivatkozott Netto Supermarkt ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a

C-499/10. sz. Vlaamse Oliemaatschappij ügyben 2011. december 21-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-14191. o.] 25. pontját).

55 Emellett a 2006/112 irányelv 273. cikke első bekezdésének megfelelően a tagállamok megállapíthatnak az ezen irányelvben előírtakon kívül más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

56 Ugyanakkor, jóllehet e rendelkezés mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak (lásd a C-588/10. sz. Kraft Foods Polska ügyben 2012. január 26-án hozott ítélet 23. pontját), az említett cikk második bekezdése értelmében e lehetőséget nem lehet ezen irányelvnek az „Az adóalanyok és egyes nem adóalanyok kötelezettségei” elnevezésű XI. címe „Számlázás” című 3. fejezetében és különösen az annak 226. cikkében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.

57 Ezenkívül azon intézkedések, amelyeket a tagállamoknak a 2006/112 irányelv 273. cikke értelmében lehetőségük van elfogadni az adó pontos behajtása és az adócsalás elkerülése érdekében, nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket. Ennélfogva azok nem alkalmazhatók oly módon, hogy szisztematikusan megkérdőjelezzék a héa levonásához való jogot, és ezáltal a héa semlegességét, amely a közös héarendszer egyik alapelvét képezi (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben hozott ítélet 52. pontját; a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 92. pontját; a C-385/09. sz. Nidera Handelscompagnie ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-10385. o.] 49. pontját, valamint a fent hivatkozott Dankowski-ügyben hozott ítélet 37. pontját).

58 Az alapügy tárgyát képező nemzeti intézkedéseket illetően meg kell állapítani, hogy az áfatörvény nem ír elő konkrét kötelezettségeket, pusztán arról rendelkezik 44. §-ának (5) bekezdésében, hogy a számlában vevőként feltüntetett adóalany adózással kapcsolatos jogai nem sérülhetnek, ha az adóköteles tényállás kapcsán az a termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás körülményeit figyelembe véve kellő körültekintéssel járt el.

59 E körülmények között a jelen ítélet 53. és 54. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy egy adott esetben a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól az arról való meggyőződés érdekében ésszerűen elvárható intézkedések, hogy az általa teljesített ügyletekkel nem vesz részt az értékesítési láncban korábban eljáró gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban, alapvetően az adott ügy körülményeitől függenek.

60 Igaz, amennyiben szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülmények állnak fenn, a körültekintő gazdasági szereplőt az ügy körülményeitől függően arra kötelezhetik, hogy a megbízhatóságáról való meggyőződés érdekében tájékozódjon azon másik gazdasági szereplő felől, amelytől termékeket vagy szolgáltatásokat kíván beszerezni.

61 Az adóhatóság ugyanakkor általános jelleggel nem követelheti meg a héalevonási jogát gyakorolni kívánó adóalanytól egyfelől, hogy az arról való meggyőződés érdekében, hogy a korábban teljesített ügyletekkel kapcsolatban nem történt szabálytalanság vagy csalás, ellenőrizze, hogy az e jog gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, hogy rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, vagy másfelől, hogy e vonatkozásban rendelkezzen iratokkal.

62 Főszabály szerint ugyanis az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, valamint hogy az e szabálytalanságokat, illetve csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon.

63 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat (lásd a C-132/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5457. o.] 37. pontját és a C-188/09. sz., Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ügyben 2010. július 29-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-7639. o.] 21. pontját).

64 E célból a 2006/112 irányelv, nevezetesen a 242. cikkében előírja, hogy minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást köteles vezetni a héa alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében. E feladat elvégzésének megkönnyítése érdekében ezen irányelv 245. és 249. cikke biztosítja az illetékes hatóságok számára az adóalany azon számláihoz való hozzáférés jogát, amelyeket az említett irányelv 244. cikke szerint köteles megőrizni.

65 Ebből következik, hogy azáltal, hogy a levonási jog megtagadása kockázatának kilátásba helyezésével a jelen ítélet 61. pontjában felsorolt intézkedéseket várja el az adóalanyoktól, az adóhatóság az említett rendelkezésekkel ellentétes módon a saját ellenőrzési kötelezettségét hárítaná át ezen adóalanyokra.

66 A fenti megfontolásokra tekintettel a C-80/11. sz. ügyben előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jóllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, és az adóalanynak nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.

A költségekről

67 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját, 220. cikkének 1. pontját és 226. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az**

olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja az adóalany által fizetendő hozzáadottérték-adó összegéből a számára teljesített szolgáltatások után előzetesen felszámított adó összegének levonását amiatt, hogy az e szolgáltatásokra vonatkozó számla kibocsátója vagy annak valamely alvállalkozója szabálytalanságot követett el, anélkül hogy ezen adóhatóság objektív körülmények alapján bizonyítaná azt, hogy az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

2) **A 2006/112 irányelv 167. cikkét, 168. cikkének a) pontját, 178. cikkének a) pontját és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékekkel, és képes-e azok szállítására, illetőleg hogy hozzáadottértékadó-bevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e, illetve azzal az indokkal, hogy az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jóllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi tartalmi és formai követelmény teljesült, és az adóalanynak nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: magyar.