MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. június 5.[1]

C-189/18. sz. ügy

Glencore Agriculture Hungary Kft.
kontra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [Magyarország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 167. cikk – 168. cikk – Levonási jog – Adókijátszás vagy adócsalás – Nemzeti eljárások – Bizonyítási teher – Iratbetekintés – Védelemhez való jog – Fegyveregyenlőség – Bírósági felülvizsgálat”

I. Bevezetés

1. A Glencore Agriculture Hungary Kft. (a továbbiakban: Glencore) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (Magyarország) (a továbbiakban: NAV) két határozatát vitatja, amelyben az megtagadta a bizonyos termékbeszerzések után megfizetett hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) levonását azzal az indokkal, hogy a Glencore-nak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie a beszállítói által elkövetett adókijátszásról vagy adócsalásról. Az alapeljárásban a Glencore kétségbe vonja a NAV előtti adóigazgatási eljárás jogszerűségét. Különösen a méltányosság hiányát és a védelemhez való joga megsértését kifogásolja.

2. A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnak (Budapest) mint az ügyben eljáró nemzeti bíróságnak kétségei vannak egyes nemzeti rendelkezések és gyakorlatok uniós joggal való összeegyeztethetőségét illetően. A kérdést előterjesztő bíróság felvilágosítást kér különösen az adóhatóságokra háruló azon bizonyítási teherre vonatkozó elveket illetően, amely annak bizonyítására irányul, hogy valamely adóalany érintett a beszállítói által elkövetett adókijátszásban, az adóalanynak a védelme szempontjából releváns iratokba való betekintésre vonatkozó jogát illetően, valamint az adóhatóság megállapításai és a bizonyítékok adóhatóság által való beszerzésének módja tekintetében a nemzeti bíróság által gyakorolt felülvizsgálat terjedelmét illetően.

1 Eredeti nyelv: angol.

II. Jogi keret

A. Az uniós jog

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [2] (a továbbiakban: héairányelv) 167. cikke értelmében „[a]z adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik”.

4. A héairányelv 168. cikke a következőképpen 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;

[…]”

5. A héairányelv 273. cikke a következőket írja elő: „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 […].”

B. A nemzeti jog

6. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: adózás rendjéről szóló törvény) l. §-ának (3a) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során.”

7. Az adózás rendjéről szóló törvény 12. §-ának (1) és (3) bekezdése értelmében az adózó jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére. E jogosultság magában foglalja, hogy „[m]inden olyan irat[ról] másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges”. kivéve az iratnak azt a részét, amely más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik Ugyanakkor az adó megfizetésére kötelezett személy nem tekinthet be többek között „az iratnak [abba a részébe], amely más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik”.

8. Az adózás rendjéről szóló törvény 97. §-ának (4) és (5) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(4) Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2015. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.

(5) Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó adat."

9. Az adózás rendjéről szóló törvény 100. §-a (4) bekezdésének szövege a következő:

„Ha az adóhatóság a vizsgálat megállapításait más adózónál végzett kapcsolódó vizsgálat eredményével vagy ennek során beszerzett adatokkal, bizonyítékokkal támasztja alá, az erről szóló jegyzőkönyvnek, határozatnak, illetve a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatoknak, bizonyítékoknak adózót érintő részét az adózóval részletesen ismertetni kell."

10. A Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (a továbbiakban: adóhatóságról szóló törvény) 69. §-ának (1) bekezdése előírja:

„A NAV által a 13. § (7) bekezdés a) pontja alapján bűnüldözési célból […] gyűjtött és tárolt adatokat, továbbá a különleges adatokat – ha törvény eltérően nem rendelkezik – csak bűnüldözési célra lehet felhasználni."

11. Az adóhatóságról szóló törvény 76. §-ának (2) bekezdése kimondja:

„(2) A NAV bűnüldözési célú adatkezelési rendszereiben szereplő adatokról az (1) bekezdésben foglaltakon kívül, törvényben meghatározott feladataik teljesítése érdekében, a cél megjelölésével adatszolgáltatást kérhet:

[…]

g) a NAV feladat- és hatáskörrel rendelkező szerve az [adózás rendjéről szóló törvény], a [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény,] és az egyéb adó- és vámjogszabályok alapján a NAV hatáskörébe tartozó adókötelezettséggel, vámkötelezettséggel, adóigazgatási és vámigazgatási eljárással kapcsolatos feladatokkal összefüggésben".

III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12. Amennyire az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és a felek beadványaiból megállapítható, a vonatkozó tényállás a következőképpen foglalható össze.

13. A Glencore, az alapügy felperese olyan Magyarországon letelepedett társaság, amelynek fő üzleti tevékenysége gabonafélék, olajos magvak és állati takarmányok, valamint nyersanyagok nagykereskedelmére irányul. A Glencore Magyarország teljes területén gabonát vásárolt fel, amelynek jelentős részét külföldön értékesítette. Ezenfelül jelentős mennyiségű napraforgómagot és repcemagot vásárolt fel, amelynek döntő részéből bérgyártás keretében nyersolajat és darát állíttatott elő, kisebb hányadát pedig változatlan formában továbbértékesítette.

14. A NAV ellenőrzéseket folytatott le a Glencore-nál. Ezen ellenőrzések eredményeképpen a NAV 2015-ben, illetve 2016-ban két közigazgatási határozatot (a továbbiakban: vitatott határozatok) hozott. Az első határozat a 2010-es és 2011-es adóévekre vonatkozott valamennyi adó- és költségvetési támogatásra kiterjedően (általános forgalmi adó [a továbbiakban: áfa] adónemben, 2011. szeptember és október hónapok kivételével). Az adóhatóság e határozatban többek között áfa adónemben 1 951 418 000 forint (HUF) adókülönbözetet állapított meg a Glencore terhére. A második határozat áfa adónemben 2011. október hónapra vonatkozott, és abban az adóhatóság áfa adónemben130 171 000 HUF adókülönbözetet állapított meg a Glencore terhére.

15. A NAV e határozatokban megállapította, hogy a Glencore jogellenesen vonta le az áfát, amennyiben tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a beszállítói fiktív számlákat bocsátottak ki és adókijátszásban vettek részt. A NAV e tekintetben a Glencore egyes beszállítóival szemben hozott közigazgatási határozatokra és az ezen beszállítókkal szemben kezdeményezett büntetőeljárásokra hivatkozik (amelyek a határozatok meghozatalakor még folyamatban voltak).

16. A vitatott határozatok szerint a Glencore-nál ellenőrzést lefolytató adóellenőrök számára – közvetlenül vagy közvetve – biztosították mind a büntetőügy, mind pedig a közigazgatási ügy irataiban szereplő, az eljárás alá vont beszállítókra vonatkozó dokumentumokba való betekintést. A NAV az ezen eljárások keretében beszerzett egyes bizonyítékokra támaszkodott annak bizonyítása érdekében, hogy a Glencore (passzív módon) érintett volt az adókijátszásban.

17. A közigazgatási jogorvoslati kérelmének elutasítását követően a Glencore a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt megtámadta a vitatott határozatokat. Keresetében a Glencore kétségbe vonja a vitatott határozatok elfogadásához vezető közigazgatási eljárás jogszerűségét, és kifogásolja az eljárásban tanúsított méltányosság hiányát és a védelemhez való joga megsértését.

18. Ezen eljárásokkal összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a vonatkozó nemzeti rendelkezések, az adóhatóság és a nemzeti bíróságok által értelmezett és alkalmazott módon, rendkívül nehézzé tehetik-e a Glencore-hoz hasonló adóalanyok számára a beszállítóik által elkövetett adókijátszásban való érintettségük megcáfolását.

19. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy az adóhatóság álláspontja szerint, amikor kapcsolódó vizsgálat keretében hozott határozatok megállapításait veszi figyelembe, mentesül az alapesetben rá háruló bizonyítási teher alól. Mindez annak ellenére van így, hogy azon adóalany, akivel szemben a későbbi vizsgálatot lefolytatták, nem volt részes fél a korábbi eljárásokban, sőt esetleg nem is szerzett tudomást a kapcsolódó vizsgálatok keretében hozott határozatokról.

20. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy az adóhatóság nem tekinti kötelességének, hogy a kapcsolódó eljárások iratanyagát és a kapcsolódó vizsgálatok megállapításainak alapjául szolgáló bizonyítékokat rendelkezésre bocsássa. A jelen ügyben például a közigazgatási eljárás során a Glencore-ral csak összefoglaló jelentés formájában ismertették a beszállítóival szemben hozott határozatokban hivatkozott bizonyítékokat. Számos erre vonatkozóan benyújtott kérelme ellenére megtagadták a Glencore-ral szemben az általa a védelme szempontjából fontosnak ítélt iratbetekintést. Végül csak később, az alapeljárásban, a kérdést előterjesztő bíróság végzését követően férhetett hozzá a kért iratok egy részéhez.

21. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a közigazgatási eljárás állítólagos hiányosságai a bírósági eljárásban nem orvosolhatók, amennyiben az adóhatóság által korábban hozott határozatok és a kapcsolódó eljárásokkal összefüggésben beszerzett bizonyítékok jogszerűsége nem vizsgálható felül.

22. E körülmények között a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni [a héairányelv] rendelkezéseit, valamint ezekhez kapcsolódóan a védelemhez való jog tiszteletben tartásának alapelvét és az [Európai Unió] Alapjogi Chart[ájának] [a továbbiakban: Charta] 47. cikkét, hogy ellentétes azzal az a nemzeti szabályozás és az arra épülő nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság az adókötelezettséget érintő jogviszony (szerződés, ügylet) alanyainak ellenőrzése során a jogviszony egyik alanyánál (az alapügyben a számlakibocsátónál) lefolytatott eljárásban tett[,] a jogviszony átminősítésére kiterjedő megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának (az alapügyben a számlabefogadó) ellenőrzése során úgy, hogy a jogviszony másik alanya az eredeti ellenőrzési eljárásban semmilyen jogosultsággal nem rendelkezett, ügyféljogokkal nem rendelkezett?

2) Amennyiben az előző kérdésre az Európai Bíróság válasza nem, abban az esetben ellentétes-e a [héairányelv] rendelkezéseivel, valamint ezekhez kapcsolódóan a védelemhez való jog tiszteletben tartásának alapelvével és [a Charta] 47. cikkével az a nemzeti gyakorlat, amely az első kérdésben szereplő eljárást úgy teszi lehetővé, hogy a jogviszony másik alanya (az alapügyben a számlabefogadó) az eredeti ellenőrzési eljárásban ügyféljogokkal nem rendelkezett, így jogorvoslattal sem élhetett abban az ellenőrzési eljárásban, amelynek megállapításait a saját adókötelezettségét érintő ellenőrzési eljárás során az adóhatóság hivatalból vesz figyelembe és a terhére értékelhet oly módon, hogy az adóhatóság az első jogalanynál (az alapügyben a számlakibocsátónál) lefolytatott ellenőrzés releváns iratanyagát, így különösen a megállapítás alapjául szolgáló bizonyítékokat, jegyzőkönyvet, hatósági döntéseket nem bocsátja a másik adóalany rendelkezésére, azoknak csak egy részét, valamilyen fajta kivonatát[,] és azt is csak közvetett módon ismerteti e másik alannyal az adóhatóság[, a] saját, e másik adóalany által ellenőrizhetetlen szempontjai szerint leválogatva?

3) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] rendelkezéseit, valamint ezekhez kapcsolódóan a védelemhez való jog tiszteletben tartásának alapelvét és [a Charta] 47. cikkét, hogy ellentétes azzal az a nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság az adókötelezettséget érintő jogviszony alanyainak ellenőrzése során a számlakibocsátónál lefolytatott eljárásban tett[,] ezen jogalany (számlakibocsátó) aktív [héa] csalásban való részvételének megállapítására is kiterjedő megállapításait hivatalból veszi figyelembe a számlabefogadó ellenőrzése során úgy, hogy a számlabefogadó a számlakibocsátónál lefolytatott ellenőrzési eljárásban ügyféljogokkal nem rendelkezett, így jogorvoslattal sem élhetett abban az ellenőrzési eljárásban, amelynek megállapításait a saját adókötelezettségét érintő ellenőrzési eljárás során az adóhatóság hivatalból vesz[i] figyelembe és a terhére értékel[i], ráadásul oly módon, hogy az adózó a számlakibocsátónál lefolytatott ellenőrzés releváns iratanyagát, így különösen a megállapítás alapjául szolgáló bizonyítékokat, jegyzőkönyveket, hatósági döntéseket nem bocsátja a számlabefogadó rendelkezésére, azoknak csak egy részét[,] és azt is csak közvetett módon ismerteti a számlabefogadóval az adóhatóság[, a] saját, e másik adóalany által ellenőrizhetetlen szempontjai szerint leválogatva?”

23. A Glencore, a magyar kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő, a 2019. március 20-i tárgyaláson pedig mindegyikük előadta szóbeli észrevételeit is.

IV. Elemzés

A. Előzetes megjegyzések

24. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a héairányelvnek a Charta 47. cikkével és 48. cikke (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett rendelkezéseivel az olyan tagállami rendelkezés vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság valamely adóalany héalevonási jogának vizsgálata során más adóalanyokkal szemben hozott határozatokban az adóhatóság által tett ténymegállapításokat és e tények jogi minősítését (a továbbiakban: megállapítások) veszi figyelembe. Ennek során az adóhatóság az ezen megállapítások tekintetében releváns iratoknak csak részben vagy közvetetten, az általa relevánsnak ítélt iratok kivonata formájában ismerteti az adóalannyal.

25. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat rendkívül szűkszavú az alapügy tényállása tekintetében. Ily módon szükségesnek tartom a tényállással kapcsolatos értelmezésem kifejtését, amely szükségszerűen kijelöli a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdésekre adandó válaszok keretét. Ugyanakkor hozzá kell tenni, hogy bármely ténybeli információ hiánya, valamint az előterjesztett kérdések meglehetősen bonyolult megfogalmazása szükségszerűen befolyásolja az e kérdésekre adható válaszok jellegét. E tekintetben azt javaslom, hogy ennélfogva továbbra is az absztrakció viszonylag magas szintjén kell maradni.

26. Az alapeljárásban a Glencore megtámadta a magyar adóhatóság két határozatát, amelyekben az utóbbi azzal az indokkal tagadta meg bizonyos beszerzések után megfizetett héa levonását, hogy a Glencore-nak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie a beszállítói által elkövetett adókijátszásról vagy adócsalásról.

27. Annak megállapítására, hogy egyes beszerzésekkel összefüggésben adókijátszás történt, első alkalommal az adóhatóság által a Glencore beszállítóival szemben korábban hozott határozatokban került sor, amely eljárásokban a Glencore félként nem vett részt. E megállapítás ezt követően az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-ának (3a) bekezdésével összhangban a vitatott határozatokba is „átvitelre került". E rendelkezés – amelynek pontos jelentése ugyanakkor vita tárgyát képezi a felek között – kimondja, hogy „[a]z adókötelezettséget érintő jogviszony […] alanyainak ellenőrzése során ugyanazt a vizsgálattal érintett és már minősített jogviszonyt az adóhatóság nem minősítheti adózónként eltérően, a jogviszony egyik alanyánál tett megállapításait hivatalból köteles figyelembe venni a jogviszony másik alanyának ellenőrzése során".

28. Úgy látom, hogy az adóhatóság a vitatott határozatokban a Glencore szóban forgó adókijátszásban való érintettségének bizonyítása érdekében lényegében *három bizonyítékcsoportra* hivatkozik: i. a Glencore-nál lefolytatott közigazgatási eljárás keretében beszerzett bizonyítékokra, ii. a Glencore beszállítóinál lefolytatott közigazgatási eljárás során beszerzett bizonyítékokra, és iii. a Glencore beszállítóival szemben indított büntetőeljárások során beszerzett bizonyítékokra.

29. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek a kérdést előterjesztő bíróság általi benyújtása időpontjában a Glencore beszállítóival szemben lefolytatott adóigazgatási eljárások közigazgatási határozat meghozatalával zárultak, amelyek jogerőre emelkedtek. Ezzel szemben az e beszállítókkal szemben indított büntetőeljárások még folyamatban voltak, valószínűsíthetően a vizsgálati szakaszban álltak (vagyis azok még nem kerültek büntetőbíróság elé).

30. Ez azt jelenti, hogy a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság részéről a Glencore jogainak a lehetséges megsértését illetően felmerült kétségek a bizonyítékoknak a nemzeti hatóságok különböző ágai közötti „átruházásából" és az ezen hatóságok által egy vagy több közigazgatási határozatban tett megállapítások későbbi közigazgatási határozatokba történő „átviteléből" erednek. Ezzel szemben, amint azt a felek a tárgyaláson megerősítették, a vitatott határozatokban szereplő egyik megállapítást sem büntetőeljárás keretében hozott ítélet alapján tették, mivel ezen időpontban ilyen ítélet meghozatalára nem került sor. Bizonyos információkat ugyanakkor a bűnügyi nyomozást lefolytató hatóságok által beszerzett iratokból vettek át.

31. A fentiek alapján úgy tűnik számomra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseivel *három fő* problémakört kíván felvetni. Az első problémakör arra vonatkozik, hogy amikor az adóhatóság a beszállítókkal szemben korábban hozott határozatokban tett megállapításokra hivatkozik, milyen módon köteles eleget tenni a rá háruló bizonyítási tehernek annak bizonyításakor, hogy valamely adóalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie a beszállítói által elkövetett adókijátszásról. A második problémakör az adóhatóság azon kötelezettségének a terjedelmére vonatkozik, hogy hozzáférést biztosítson az adóalanyoknak a védelmük szempontjából fontos bizonyítékokhoz, ideértve a más adóalanyokkal szemben lefolytatott eljárásokkal összefüggésben beszerzett iratokba való betekintést. A harmadik problémakör a nemzeti bíróság azon hatásköreire vonatkozik, amelyekkel rendelkeznie kell a valamely adóalany beszállítóival szemben hozott határozatokban az adóhatóság által tett megállapításokra és a bizonyítékoknak az ezen beszállítókkal szemben indított eljárásokban való jogszerű beszerzésére vonatkozó felülvizsgálat során.

32. Végül a vonatkozó uniós jogra figyelemmel emlékeztetni kell arra, hogy az adócsalás vagy adókijátszás elleni küzdelem érdekében eljárásokat és szankciókat előíró nemzeti jogszabályok a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jog végrehajtásának minősülnek.[3] Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozta, a Charta 47. cikkének és 48. cikke (2) bekezdésében szereplő hatékony jogorvoslathoz való jog, a tisztességes eljáráshoz való jog és a védelemhez való jog a jelen eljárás szempontjából különös jelentőséggel bír.

B. Az adóhatóságra háruló bizonyítása teher

33. A kérdést előterjesztő bíróság által felvetett első problémakör arra vonatkozik, hogy amikor az adóhatóság a beszállítókkal szemben korábban hozott határozatokban tett megállapításokra kíván hivatkozni, milyen módon köteles eleget tenni a rá háruló bizonyítási tehernek annak bizonyításakor, hogy valamely adóalanynak tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie a beszállítói által elkövetett adókijátszásról.

34. Előzetesen hangsúlyozni kell, hogy az adó levonására vonatkozó szabályozás célja, hogy a vállalkozót teljes mértékben mentesítse a gazdasági tevékenysége keretében fizetendő, illetve megfizetett héa alól.[4] A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héalevonási jog a héairányelvvel létrehozott héarendszer *központi eleme*, következésképpen főszabály szerint nem korlátozható.[5]

35. Az állandó ítélkezési gyakorlat továbbá kimondja, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen, és hogy az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és előmozdított célkitűzés.[6] A héairányelvnek az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. és 273. cikkéből az következik, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjenek az adócsalás ellen.[7] Ugyanakkor azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok ennek érdekében 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.[8]

36. Ezért nem egyeztethető össze a héairányelv rendelkezéseivel az, ha ezen jog gyakorlását megtagadják az olyan adóalanytól, aki nem tudta, és nem is tudhatta, hogy az érintett ügylet az eladó, illetve a szolgáltató, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalás részét képezi.[9] Az adóhatóságnak ahhoz, hogy a levonáshoz való jogot megtagadhassa, az objektív tényezőkre figyelemmel, és anélkül, hogy a számlák címzettjétől olyan vizsgálatokat követelne meg, amelyeket az nem köteles elvégezni, meg kell állapítania, hogy e címzett tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletek héacsalás részét képezik.[10]

3 Lásd különösen: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. pont), amelyet a későbbiekben a 2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet (C-42/17, EU:C:2017:936) és a 2018. május 2-i Scialdone ítélet (C-574/15, EU:C:2018:295) pontosított.

4 Lásd például: 2018. július 5-i Marle Participations ítélet (C-320/17, EU:C:2018:537, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 Lásd többek között: 2016. szeptember 15-i Senatex ítélet (C-518/14, EU:C:2016:691, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 Lásd többek között: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 50. pont); 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 28. pont).

7 Lásd ebben az értelemben: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont); 2018. május 2-i Scialdone ítélet (C-574/15, EU:C:2018:295, 26. pont).

8 Lásd különösen: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

9 Lásd: 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 35–38. pont és 41. pont); 2014. március 13-i FIRIN ítélet (C-107/13, EU:C:2014:151, 40–42. pont).

10 Lásd ebben az értelemben: 2016. november 10-i Signum Alfa Sped végzés (C-446/15, EU:C:2016:869, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37. A bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában az adóalanyok héacsalásban való részvételét a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítani. [11] Ugyanakkor, amint azt a Bíróság már több alkalommal megállapította, a bizonyításra vonatkozó szabályok nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését, és tiszteletben kell tartaniuk a Charta által biztosított jogokat. [12]

38. Ezenkívül *a WebMindLicenses* ítéletből az következik, hogy főszabályként sem a héairányelv rendelkezéseivel, sem pedig a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvével nem ellentétes, ha az adóhatóság közigazgatási eljárás keretében valamely adókijátszás bizonyítása érdekében egy ugyanazon személlyel szemben indított, párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat használhat fel. [13]

39. Nem látok okot arra, hogy ezen elv miért ne érvényesülne az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetre nézve, amelyben a bizonyítékot a társaság beszállítóival szemben indított közigazgatási vagy büntetőeljárás keretében szerezték be. Amint arra a Bizottság rámutatott, általános – és teljese mértékben jogszerű – adóhatósági gyakorlat, hogy amikor valamely adóalanynál folytatott vizsgálat során gyanú merül fel egyes ügyletek jogszerűsége kapcsán, kiegészítő ellenőrzésekre kerülhet sor az ellátási láncban korábban vagy később közreműködő adóalanyok tekintetében. Ezen ellenőrzések ugyanazon tényállás alapulvételével és ugyanazon bizonyítékok alapján különböző adóalanyokkal szemben párhuzamos (büntető és/vagy közigazgatási jellegű) eljárások megindításához vezethetnek. [14]

40. Ennélfogva az a körülmény, hogy bizonyos iratok egyik eljárásból a másikba kerültek, önmagában nem eredményezi az utóbbi eljárás alá vont adóalany védelemhez való jogának megsértését.

41. Az ilyen általános lehetőséghez ugyanakkor fontos követelmények kapcsolódnak. Ha az adóhatóság bármely későbbi határozatában a megállapításai alátámasztása érdekében ilyen iratokra kíván hivatkozni, köteles: i. betekintést biztosítani ezen iratokba azon adóalany számára, amelyre vonatkozóan ezen iratokat egy későbbi határozatban bizonyítékként használják fel; ii. lehetőséget biztosítani ezen adóalany számára, hogy ezen iratok kapcsán meghallgassák és érvei alátámasztása érdekében bizonyítékokat nyújtson be; iii. az adóalany által előadott releváns érveknek a határozatába való belefoglalásával, azoknak a határozatában való megválaszolásával vagy megcáfolásával az adóhatóság a határozatában kifejezetten biztosítsa a vonatkozó iratok és azok relevanciája közötti összhangot. E követelmények alkalmazandók tekintet nélkül arra, hogy e dokumentumok valamely olyan korábbi határozat alapjául szolgáltak-e, amely időközben jogerőre emelkedett.

42. Az a körülmény, hogy a megállapítások úgy tekintendők, mint amelyeket korábbi határozatokban bizonyítottak, nem mentesíti az adóhatóságot azon kötelezettsége alól, hogy a más adóalanyokkal szemben hozott későbbi határozatokban érvelését megfelelően indokolja, és bizonyítékokkal támassza alá. Az adóhatóság bármely, a héalevonást valamely adóalannyal szemben megtagadó határozatának főszabály szerint önálló határozatnak kell lennie, amelyben a hatóság megállapításai megfelelő és független módon indokolásra és alátámasztásra kerülnek.

43. Bármely más megközelítés súlyosan sértené az adóalanyok későbbi eljárásokhoz kapcsolódó védelemhez való jogát, akik ezáltal szó szerint két szék közt a pad alá esnének. Az adóalanyok egyrészt nem vitathatják a korábbi határozatok egyes megállapításait, mivel azon eljárásokban félként nem vettek részt, másrészt pedig e megállapításokat a saját eljárásuk keretében sem vitathatják, mivel a hatóságokat kötik a korábbi határozataik.

11 Lásd például: a Dzivev és társai ügyre vonatkozó indítványom (C-310/16, EU:C:2018:623, 24. és azt követő pontok, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 Lásd e tekintetben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 65. és 68. pont).

13 Uo., 68. és 90. pont.

14 Lásd például: 2012. június 21-i Mahagében és Dávid ítélet (C-80/11 és C-142/11, EU:C:2012:373, 17. és 25. pont); 2012. december 6-i Bonik ítélet (C-285/11, EU:C:2012:774, 14. pont). Lásd még: 2015. július 15-i Itales végzés (C-123/14, nem tették közzé, EU:C:2015:511, 14. és 15. pont).

44. Szélsőséges esetben ez a védelem teljes hiányát is jelentheti, különösen olyan ügyekben (amelyek a nagy léptékű csalások esetén nem ritkák), amelyekben felszámolás alatt álló, már nem létező, vagy olyan társaságokkal szemben indítanak eljárást, amelyeknek már egyszerűen nem érdekük, hogy megvédjék magukat. Az utóbbi típusú ügyekben az adóhatóság egyfajta *erga omnes* hatállyal állapítaná meg a tényállást és annak jogi minősítését, anélkül hogy e megállapításokat valaha is ténylegesen vitatnák.

45. E megfontolások a problémakör központi kérdéséhez vezetnek, amely az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-a (3a) bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezésnek az uniós joggal való összeegyeztethetőségére irányuló értékelésre vonatkozik. Amint azt a fenti 27. pontban említettem, e rendelkezés értelmezésének és alkalmazásának módja kapcsán vita van a felek között. A Bíróságnak nem feladata a nemzeti jog értelmezése. Ezért tartózkodni fogok attól, hogy határozottan állást foglaljak e konkrét rendelkezés kapcsán, és észrevételeimben csak néhány általános megállapításra szorítkozom.

46. Az a körülmény, hogy az adóhatóságnak főszabály szerint jogszabályon alapuló kötelessége, hogy következetesen járjon el az azonos tényállások vagy jogviszonyok értékelése során, természetesen egyáltalán nem jelent problémát. Épp ellenkezőleg, amint arra a magyar kormány rámutat, az elősegíti a jogbiztonságot és biztosítja az adózók közötti egyenlőséget. Ugyanakkor ehhez kapcsolódóan két fontos fenntartással kell élni.

47. Először is, az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-a (3a) bekezdéséhez hasonló nemzeti rendelkezésnek az értelmezése során tiszteletben kell tartani a héarendszer logikáját és rendszerét. A természetes személy adóalanyok nem vonhatók felelősségre más adózók jogellenes magatartásáért kizárólag azon az alapon, hogy alanyai voltak a szóban forgó adófizetési kötelezettséget keletkeztető jogviszonynak. Az ilyen felelősséget egyéni szinten, az ellátási láncban részt vevő minden egyes adóalanyra figyelemmel kell megállapítani. [15]

48. Másodszor, a nemzeti jog ilyen rendelkezése csak azon kötelezettségnek az adóhatósággal szemben való előírására terjedhet ki, hogy olyan *nyomós indok hiányában, amely ezzel ellentétes eljárást követel meg*, ugyanazon megközelítést alkalmazza valamennyi kapcsolódó ügyben. Más szóval, az ilyen rendelkezés csak annyiban elfogadható, amennyiben nem akadályozza meg az adóhatóságot abban, hogy más eljárásban, amelyben új érvek vagy új bizonyíték merülnek fel, *de iure és de facto* eltérő következtetésre jusson.

49. A fenti indokok alapján az olyan nemzeti rendelkezés vagy gyakorlat, amelynek értelmében az adóhatóság jogi és ténybeli szempontból kötve van a kapcsolódó vizsgálatok keretében hozott határozatokban tett megállapításokhoz, amennyiben azt a fentiekben kifejtettől eltérő módon értelmezik és alkalmazzák, ellentétes lehet számos vonatkozó alapelvvel. Ugyanakkor az ilyen értelmezés nem „gyengítheti” az adóhatóságra háruló bizonyítási kötelezettséget, és azt *a fortiori* ténylegesen nem háríthatja át az adózóra, mivel ezzel végső soron megkérdőjelezi az adólevonási jogot, ezáltal pedig a héasemlegességet, miközben sérti az adóalanyok védelemhez való jogát.

C. Az adóalany iratbetekintési jogának terjedelme

50. A jelen ügyben felmerült második problémakör az adóhatóság azon kötelezettségére vonatkozik, hogy betekintést biztosítson az adóalanyok számára a velük összefüggésben folyamatban lévő adóeljárásokkal kapcsolatos bizonyítékokba. Közelebbről, a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság, [16] hasonlóan az Ispas ügyben eljáró nemzeti bírósághoz, arra vár választ, hogy *mikor*, *mihez* és *milyen módon* kell hozzáférést biztosítani.

15 Lásd fent: a jelen indítvány 36. pontja.

16 Lásd: az Ispas ügyre vonatkozó indítványom (C-298/16, EU:C:2017:650, 99. pont).

51. Ami az első szempontot illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az iratbetekintési jog alapvető fontossággal bír azon személyek védelemhez való jogának gyakorlása szempontjából, amelyek érdekeit a hatóságok valamely határozatának a meghozatala érintheti.

52. A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve megköveteli, hogy a kifogást tartalmazó határozat címzettje olyan helyzetben legyen, hogy a határozat elfogadása előtt képes legyen észrevételeit megtenni, ily módon az illetékes hatóság megfelelően figyelembe tudja venni a releváns adatok és tények összességét. E szabálynak elsősorban az a célja, hogy az érintett kijavíthasson valamilyen hibát, vagy személyes helyzetére vonatkozóan olyan tényekre hivatkozhasson, amelyek a határozat elfogadása mellett vagy ellen, vagy amellett szólnak, hogy az valamely meghatározott tartalmi elemet foglaljon magában. [17]

53. Az iratbetekintést a közigazgatási eljárás valamely pontján, de mindenképpen azt *megelőzően* kell biztosítani, hogy a hatóság meghozná végső határozatát. Az adóalanynak elegendő idővel kell rendelkeznie a hatóságok birtokában lévő iratok megismerésére, és arra, hogy ennek megfelelően előkészíthesse védelmét.

54. Az adóalanyoknak bármely bírósági eljárás megkezdése előtt biztosítani kell az iratbetekintést. Az iratbetekintés egyúttal lehetővé teszi az adóalany számára, hogy megalapozott döntést hozzon arról, hogy a közigazgatási határozattal szemben kíván-e az illetékes bíróság előtt jogorvoslattal élni. [18]

55. Ennélfogva a hozzáférésnek az eljárás valamely későbbi szakaszában való biztosítása – amelyre csak a közigazgatási hatóságok által hozott határozattal szemben indított bírósági eljárásban kerül sor – alapvetően nem „orvosolhatja” a fél védelemhez való jogának az eljárás közigazgatási szakaszában történt megsértését. [19]

56. Ami ezt követően azon irattípusokat illeti, amelyeket a hatóságoknak a vizsgálat alá vont adóalany rendelkezésére kell bocsátani, hangsúlyozni kívánom, hogy az iratbetekintési jog azt jelenti, hogy az adóalany számára *valamennyi* olyan irat tekintetében biztosítani kell betekintést, amely a védelme gyakorlása szempontjából relevánsnak minősül.

57. Közelebbről ezen iratok mindenekelőtt magukban foglalják az ügy iratanyagának azon elemeit, amelyekre a hatóságok hivatkozni kívánnak az adóalannyal szemben hozott határozatukban. [20] Ez a Glencore esetében azt jelenti, hogy valamennyi bizonyítékhoz hozzáférést kellett volna biztosítani e társaság számára, amelyre annak megállapítása érdekében hivatkoztak, hogy tudott vagy tudnia kellett volna a szóban forgó adókijátszásról.

58. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az iratbetekintési jog az irat eredetétől és ezen irat beszerzésének körülményeitől (például arra valamely másik adóalannyal szemben indított párhuzamos közigazgatási vagy büntetőeljárás során került sor) függetlenül – nyilvánvalóan egyes kivételes esetektől eltekintve – fennáll. [21] Nincs jelentősége annak, hogy a hatóság által hivatkozott iratok fizikailag átkerültek-e az egyik ügy iratanyagából a másik ügy iratanyagába: amennyiben ezen iratokat valamely későbbi eljárásban bizonyítékként kívánják felhasználni, azokat az e későbbi eljárással érintett adóalany

17 Lásd e tekintetben: 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Lásd e tekintetben: 1987. október 15-i Heylens és társai ítélet (222/86, EU:C:1987:442, 15. pont).

19 Ettől eltérő lehet ugyanakkor a helyzet, ha a közigazgatási szerv által hozott határozattal szemben indított eljárás „[…] automatikusan a kifogást tartalmazó határozat felfüggesztésével [jár], és […] azonnal [kizárja] annak alkalmazhatóságát”. Lásd e tekintetben: 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 54. és azt követő pontok).

20 Lásd például: 2017. november 9-i Ispas ítélet (C-298/16, EU:C:2017:843, 32. pont).

21 Lásd: a jelen indítvány fenti 63. és 64. pontját.

rendelkezésére kell bocsátani. Annak eldöntése, hogy mindez a kért iratok másolatának a rendelkezésre bocsátásával vagy annak az adóalany számára való lehetővé tételével valósul meg, hogy betekinthet (szükség esetén részlegesen) a kapcsolódó eljárás irataiba, a tagállam hatáskörébe tartozik. Az a lényeg, hogy az adóalanynak ténylegesen lehetősége legyen arra, hogy hozzáférjen az eredeti bizonyítékokhoz.

59. Másodszor, az iratbetekintési jog szükségszerűen kiterjed azokra az egyéb iratokra, amelyekre a hatóság a határozatának indokolásában talán ugyan nem hivatkozik közvetlenül, de amely az adóalanynak a vizsgálat tárgyát képező magatartására vonatkozik. Amint az az Emberi Jogok Európai Bírósága (a továbbiakban: EJEB) ítélkezési gyakorlatából kitűnik, az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló egyezmény (a továbbiakban: EJEE) 6. cikke alapján a vizsgálat alatt álló személyeknek lehetővé kell tenni, hogy ne csak az „ügy tényállásával kapcsolatos közvetlen bizonyítékokhoz" férjen hozzá, hanem olyan „más bizonyítékokhoz" is, amelyek az előbbi bizonyítékok elfogadhatóságára, megbízhatóságára és hiánytalanságára vonatkozhatnak. [22]

60. Harmadszor, az iratbetekintési jog nemcsak a terhelő bizonyítékokat foglalja magában, hanem az adóhatóság által esetlegesen beszerzett *mentő* bizonyítékokat is. [23] Ez azt jelenti, hogy hozzáférést kell biztosítani az adóalany számára azon iratokhoz és információkhoz, amelyek kedvezők lehetnek rá nézve, mivel azok felmenthetik az adóalanyt, vagy amelyek általánosabban olyan tényezőknek tűnhetnek, amelyek nem egyeznek az adóhatóságok által a birtokukban lévő egyéb bizonyítékok alapján levont következtetésekkel. [24]

61. Ezzel szemben, amint azt az Ispas ügyben javasoltam, az iratbetekintés nem értelmezhető úgy, mint amely megköveteli, hogy az adóalany számára „a teljes ügyiratba való betekintés[t]" biztosítani kell, ha ez alatt a „közigazgatási hatóságok birtokában lévő teljes körű dokumentumcsomaghoz való hozzáférést" kell érteni, amelybe beletartoznak az „elfogadott határozattal nem közvetlenül kapcsolatos bizonyítékok, mint amilyenek a belső feljegyzések, piszkozatok, kisegítő számítások, valamint a harmadik felektől beszerzett valamennyi információ". [25]

62. Meg kevésbé látom megalapozottnak a más adóalanyokkal szemben lefolytatott párhuzamos eljárásokhoz kapcsolódó iratanyagba való teljes körű betekintést, feltéve természetesen, hogy valamennyi olyan irat, amelyre a hatóság hivatkozni kíván, „átkerült" a későbbi eljárás iratanyagába, és annak keretében biztosították az ahhoz való hozzáférést. [26]

63. Ezen túlmenően az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a védelemhez való jog tiszteletben tartásának uniós jogi általános elve nem tekinthető abszolút jogosultságnak, hanem korlátozható, feltéve hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdekű célkitűzéseknek ténylegesen megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított

22 Lásd: EJEB, 2008. december 11., Mirilashvili kontra Oroszország ítélet (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, 200. §, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Kiemelés tőlem. Miközben természetesen az EJEE 6. cikkének (1) bekezdése elsősorban polgári és büntetőjogi vetülettel rendelkezik, az EJEB az EJEE 6. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseit egyes adóigazgatási eljárásokra is alkalmazta. Ily módon az EJEB által kidolgozott elvek az alapügyben szóban forgóhoz hasonló eljárásokra alkalmazandó szabályok tekintetében kitűnő általános inspirációként szolgálhatnak, annak (elkülönített) vizsgálatától függetlenül, hogy az egyedi ügyben a kiszabott bírság ténylegesen „büntetőjogi" jellegűnek tekinthető-e, vagy sem.

23 Lásd analógia útján: 2018. szeptember 13-i UBS Europe és társai ítélet (C-358/16, EU:C:2018:715, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még: EJEB, 2012. április 5., Chambaz kontra Svájc ítélet (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, 61. §, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Lásd: 2010. július 1-jei Knauf Gips kontra Bizottság ítélet (C-407/08 P, EU:C:2010:389, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Lásd: az Ispas ügyre vonatkozó indítványom (C-298/16, EU:C:2017:650, 100., 116. és 121. pont).

26 A jelen indítvány fenti 58. pontja.

jogok lényegét sértené.[27] Ennélfogva olyan esetben, amikor feltétlenül szükségesnek tűnik annak biztosítása, hogy fontos közérdek részesüljön védelemben (például folyamatban lévő bűnügyi nyomozás titkossága), vagy hogy más személyek alapvető jogai ne sérüljenek aránytalanul (például személyes adatok vagy üzleti titok bizalmas kezelése), az iratbetekintés korlátozható.[28]

64. Ugyanakkor a hatóságok feladata annak bizonyítása, hogy az e kivételek tekintetében előírt követelmények fennállnak, ami bírósági felülvizsgálat tárgyát képezheti.[29] A hatóságok ugyancsak kötelesek annak vizsgálatára, hogy biztosítható-e *részleges* hozzáférés azon iratokhoz, amelyekre ezen kivételek egyike alkalmazandó, ami különösen annak ellenőrzésével jár, hogy lehetséges-e az iratoknak csak egy részére korlátozódó betekintés, és hogy az a hatóságok részéről nem követel-e meg aránytalanul nagy mennyiségű munkát.[30]E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a modern informatikai környezetben a nagy méretű dokumentumok kezelése és – amennyiben szükséges – e dokumentumok közzététele a korábbiakhoz képest jelentősen egyszerűbbé vált.

65. Ami végül a betekintés biztosításának módját illeti, hangsúlyozni kell, hogy a fenti 58. pontban kifejtett indokok alapján azon korábbi határozatokra való puszta hivatkozás, amelyekben a vonatkozó iratokat bizonyítékként használták fel, nem elégséges. Ehhez hasonlóan az adóhatóság birtokában lévő bizonyítékok összefoglaló jelentés formájában való ismertetése sem biztosítja az adóalany iratbetekintési jogának érvényesülését, kivéve ha az utóbbi felülvizsgálatot kezdeményezhet, és lehetőség szerint konkrét dokumentumokról másolatot kérhet. Valóban rendkívül fontos, hogy az adóalany – ha úgy kívánja – „bepillanthasson” az eredeti dokumentumokba.

D. Bírósági felülvizsgálat

66. Végül röviden ki kell térni azon felülvizsgálat terjedelmére, amelyet a nemzeti bíróságnak kell elvégeznie az adóhatóság azon határozata tekintetében, amelyben egyes héalevonásokat megtagadott valamely adóalanytól.

67. Az illetékes bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy valamennyi releváns elemének és körülményének átfogó értékelését kell elvégeznie annak megállapítása érdekében, hogy az érintett adóalanynak a szóban forgó adóelkerülés alapjául szolgáló beszerzések után fennállt-e az adólevonási joga.

68. Az ügy vizsgálata során a nemzeti bíróságot nyilvánvalóan nem kötheti az adóhatóság által akár a vitatott határozatokban, akár pedig a többi adóalannyal szemben hozott határozatokban tett bármely megállapítás, még akkor sem, ha e határozatok jogerőre emelkedtek.

69. A Charta 47. cikkével összhangban a nemzeti bíróság hatáskörének az összes olyan ténybeli és jogi körülményre ki kell terjednie, amelyek az eljárás kimenete szempontjából meghatározók.[31] A tisztességes eljáráshoz való joghoz kapcsolódó követelmények betartása érdekében ugyanis fontos, hogy a felek mindezen kérdésekről tudomást szerezhessenek.[32]

27 Lásd ebben az értelemben: 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 42. pont); 2017. november 9-i Ispas ítélet (C-298/16, EU:C:2017:843, 35. pont).

28 Lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet (C-298/16, EU:C:2017:843, 36. pont).

29 Lásd ebben az értelemben: EJEB, 2000. február 16., Jasper kontra Egyesült Királyság (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56. §).

30 Lásd ebben az értelemben, analógia útján: 2012. június 28-i Bizottság kontra Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, 79. pont).

31 Lásd analógia útján: 2013. június 4-i *ZZ* ítélet (C-300/11, EU:C:2013:363, 62. pont).

32 Lásd analógia útján: 2009. december 2-i Bizottság kontra Írország és társai ítélet (C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56. pont).

70. A bírósági eljárás keretében biztosítani kell a nemzeti bíróság számára, hogy az uniós jogra tekintettel (szükség esetén ideiglenes intézkedések keretében) vizsgálhassa az adóalannyal szemben felhasznált bizonyítékok jogszerűségét, ideértve a más eljárásokból „átkerült” bizonyítékokat. Amint azt a Bíróság a WebMindLicenses ügyben kimondta, a Charta 47. cikkével biztosított bírósági felülvizsgálat hatékonysága megköveteli, hogy „az uniós jog végrehajtásának minősülő határozat jogszerűségére vonatkozó ellenőrzést lefolytató bíróság vizsgálhassa, hogy azokat a bizonyítékokat, amelyeken e határozat alapul, nem az uniós jog és különösen a Charta által biztosított jogok megsértésével szerezték-e be vagy használták-e fel”. E követelmény akkor teljesül, „ha az utólagos adóellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság jogosult annak ellenőrzésére, hogy valamely párhuzamosan folyó, le nem zárt büntetőeljárásból származó bizonyítékokat, amelyeken e határozat alapul, e büntetőeljárásban az uniós jog által biztosított jogokkal összhangban szerezték-e be, vagy valamely büntetőbíróság által kontradiktórius eljárás keretében már lefolytatott vizsgálat alapján legalább meggyőződhet arról, hogy az említett bizonyítékokat e joggal összhangban szerezték be”. [33]

71. Meg kell jegyezni, hogy a Bíróság ezen ítéletben azt is hozzátette, hogy „[h]a e követelmény nem teljesül, ebből következően pedig a bírósági jogorvoslathoz való jog nem hatékony, vagy amennyiben az uniós jog által biztosított valamely más jogot megsértik, a büntetőeljárás keretében beszerzett és az adóigazgatási eljárásban felhasznált bizonyítékokat ki kell zárni, az e bizonyítékokon alapuló megtámadott határozatot pedig, amennyiben az ebből következően megalapozatlanná válik, hatályon kívül kell helyezni”. [34]

72. Ha a kérdést előterjesztő bíróság nem tudná felülvizsgálni az adóhatóság megállapításait vagy az általa benyújtott bizonyítékok beszerzésének módját, az szintén a Charta 47. cikkében foglalt tisztességes eljáráshoz való jogból következő fegyveregyenlőség elvének a megsértéséhez vezetne.

73. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a fegyveregyenlőség elve magával vonja, hogy észszerű lehetőséget kell biztosítani valamennyi félnek arra, hogy olyan körülmények között ismertesse álláspontját, ideértve a bizonyítékait is, amelyek mellett nem kerül teljesen előnytelen helyzetbe ellenfelével szemben. Ezen elv célja az eljárásban részt vevő felek közötti egyensúly biztosítása e feleknek különösen a bizonyításfelvételre és a bíróság előtti kontradiktórius vitára vonatkozó szabályokat érintő jogai és kötelezettségei egyenlőségének biztosítása révén. [35]

74. Általánosabb szinten hangsúlyozni kell, hogy a közigazgatási hatóságok nyilatkozatai és megállapításai – kevés kivételtől eltekintve –nem kötik, és nem köthetik a bíróságokat, illetve nem akadályozhatják meg őket abban, hogy teljes körűen gyakorolják felülvizsgálati jogkörüket. Amint azt a Bíróság a közelmúltban ismételten hangsúlyozta, a függetlenség fogalma többek között azt feltételezi, hogy az érintett fórum teljesen autonóm módon gyakorolja bírói feladatkörét, anélkül hogy bármilyen hierarchikus kapcsolatban lenne, vagy bárkinek alá lenne rendelve, akár közvetlenül (azáltal, hogy bárhonnan utasításokat kap [36]), akár közvetetten (azáltal, hogy kötve van valamely olyan másik jogi aktus vagy határozat, különösen közigazgatási határozat keretében végzett értékelés eredményéhez, amely lényegében ki van zárva a bírósági felülvizsgálat alól [37]).

33 2015. december 17-i ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 87. és 88. pont).

34 Uo., 89. pont.

35 Lásd például: 2016. július 28-i Ordre des barreaux francophones et germanophone és társai ítélet (C-543/14, EU:C:2016:605, 40. és 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Lásd e tekintetben: 2018. február 27-i Associação Sindical dos Juízes Portugueses ítélet (C-64/16, EU:C:2018:117, 42. és 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Lásd: a Torubarov ügyre vonatkozó indítványom (C-556/17, EU:C:2019:339, 50–51. pont és 102. pont).

75. A fenti indokok alapján valamely adóhatósági határozattal szemben az adóalany által kezdeményezett eljárás keretében eljáró nemzeti bíróság számára biztosítani kell, hogy az minden ténybeli és jogi elemet, ideértve a bizonyítékok beszerzése módjának jogszerűségét, felülvizsgálhasson, tekintet nélkül az ilyen bizonyítékok eredetére.

V. Végkövetkeztetések

76. Azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) által elé terjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

– nem ellentétes a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkével és 48. cikke (2) bekezdésével összefüggésben értelmezett rendelkezéseivel az olyan tagállami rendelkezés vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság valamely adóalanynak a hozzáadottérték-adó (héa) levonására vonatkozó joga vizsgálata során kapcsolódó vizsgálatok keretében hozott határozatok megállapításait veszi figyelembe, feltéve hogy:

  – az ilyen rendelkezés vagy gyakorlat a héarendszer logikájának és szerkezetének a tiszteletben tartása mellett *de iure* vagy *de facto* nem akadályozza meg az adóhatóságot abban, hogy más eljárásokkal összefüggésben eltérő következtetésekre jusson, amennyiben azokban új érvek vagy új bizonyítékok merülnek fel.

  – az adóhatóság főszabály szerint köteles a végső határozatának a meghozatalát megelőzően betekintést biztosítani valamennyi, az adóalany védelemhez való jogának gyakorlása szempontjából releváns iratba, ideérve azon iratokat is, amelyeket kapcsolódó közigazgatási vagy büntetőeljárásokkal összefüggésben szereztek be. A bizonyítékok összefoglaló jelentés formájában való ismertetése nem elégséges, kivéve ha az adóalany felülvizsgálatot kezdeményezhet, és lehetőség szerint konkrét dokumentumokról másolatot kérhet.

  – a valamely adóhatósági határozattal szemben az adóalany által benyújtott kereset tárgyában eljáró nemzeti bíróság számára biztosítani kell, hogy az minden ténybeli és jogi elemet, ideértve a bizonyítékok beszerzése módjának jogszerűségét, felülvizsgálhasson, tekintet nélkül az ilyen bizonyítékok eredetére.