A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2019. október 16.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – 167. és 168. cikk – A héa levonásához való jog – Megtagadás – Csalás – Bizonyításfelvétel – A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve – A meghallgatáshoz való jog – Iratbetekintés – Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikke – Hatékony bírósági felülvizsgálat – A fegyveregyenlőség elve – A kontradiktórius eljárás elve – Olyan nemzeti szabályozás vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság a héa levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során kötve van a más adóalanyokkal szemben indult olyan kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa tett ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyekben ezen adóalany félként nem vett részt”

A C-189/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Magyarország) a Bírósághoz 2018. március 13-án érkezett, 2018. február 14-i határozatával terjesztett elő

a **Glencore Agriculture Hungary Kft**.

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, I. Jarukaitis (előadó), Juhász E., M. Ilešič és C. Lycourgos bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. március 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Glencore Agriculture Hungary Kft. képviseletében Várszegi Z., Kelemen D. és Balog B. ügyvédek,

– a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében Havas L. és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

a főtanácsnok indítványának a 2019. június 5-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv), a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének és az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkének az értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a Glencore Agriculture Hungary Kft. (a továbbiakban: Glencore) és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: adóhatóság) között a 2010-es és 2011-es gazdasági évekre vonatkozóan többek között hozzádottérték-adó (a továbbiakban: héa) címén pénzösszegek megfizetését előíró két határozat tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 167. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonási jog abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

4 Ugyanezen irányelv 168. cikke előírja:

„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 HÉA-t;

[…]”

A magyar jog

5 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 119. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az adólevonási jog akkor keletkezik – ha e törvény másként nem rendelkezik –, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani.”

6 E törvény 120. §-a értelmében:

„Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet

a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított;

[…]”

7 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: adózás rendjéről szóló törvény) 1. §-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.”

8 Az adózás rendjéről szóló törvény 12. §-a (1) és (3) bekezdésének megfelelően az adózó, továbbá a 35. § (2) és (7) bekezdése szerint az adó megfizetésére kötelezett személy jogosult az adózásra vonatkozó iratok megismerésére. Minden olyan iratba betekinthet, arról másolatot készíthet vagy kérhet, amely jogainak érvényesítéséhez, kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges. Ugyanakkor nem tekinthet be többek között az iratnak azon részébe, amelynek megismerése a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik.

9 E törvény 97. §-ának (4) és (5) bekezdése előírja:

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

(5) Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: […] az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai […]”

10 Az említett törvény 100. §-ának (4) bekezdése értelmében:

„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.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 A Glencore olyan Magyarországon letelepedett társaság, amelynek üzleti tevékenysége elsődlegesen gabonafélék, olajos magvak és állati takarmányok, valamint nyersanyagok nagykereskedelmére irányul.

12 Az egyrészt a 2010-es és 2011-es adóévekre vonatkozóan valamennyi adó és költségvetési támogatásra kiterjedően, áfaadónemben a 2011. szeptember és október hónapok kivételével, másrészt pedig a 2011. október hónapra vonatkozóan áfaadónemben lefolytatott vizsgálat alapján az adóhatóság két határozatot fogadott el, az elsőben többek között áfa címén 1 951 418 000 forint (HUF) (hozzávetőleg 6 000 000 euró) összeg, valamint adóbírság és késedelmi kamat megfizetésére kötelezte a Glencore-t, a másodikban pedig annak terhére áfaadónemben 130 171 000 HUF (hozzávetőleg 400 000 euró) adókülönbözetet állapított meg.

13 Az adóhatóság e határozatokban úgy vélte, hogy a Glencore jogellenesen vonta le az áfát, amennyiben tudomása volt vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a beszállítóival együttesen teljesített ügyletek héacsalás részét képezték. Az adóhatóság a Glencore beszállítóinál lefolytatott ellenőrzésekben tett megállapításokat vette alapul, bizonyított tényként véve figyelembe e csalást.

14 Az e két határozattal szemben benyújtott közigazgatási jogorvoslati kérelmének elutasítását követően a Glencore megsemmisítés iránti keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz (Magyarország).

15 E keresete alátámasztása érdekében a Glencore többek között arra hivatkozik, hogy az adóhatóság megsértette a Charta 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogot, valamint az e jog által magában foglalt kötelezettségeket, továbbá megsértette különösen a fegyveregyenlőség elvét. A Glencore álláspontja szerint ezen adóhatóság ezenfelül két okból is megsértette a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét. Egyrészt kizárólag az említett adóhatóság tekinthetett be a beszállítókkal szemben indított azon büntetőeljárás teljes iratanyagába, amelyben a Glencore félként nem vett részt, és amelyben így nem hivatkozhatott semmilyen jogra, a bizonyítékokat pedig ekképpen szerezték be és használták fel vele szemben. Másrészt ugyanezen adóhatóság nem bocsátotta a rendelkezésére sem az ezen beszállítóknál végzett ellenőrzésekre vonatkozó iratanyagot, különösen azon iratokat, amelyeken az általa tett megállapítások alapulnak, sem az által készített jegyzőkönyvet, sem pedig az általa elfogadott közigazgatási határozatokat, hanem arra szorítkozott, hogy azoknak csak egy saját szempontjai szerint leválogatott részét ismertette vele.

16 Az adóhatóság azt állítja, hogy jóllehet a Glencore valamely másik adóalanyra irányuló adóeljárásban nem rendelkezhetett ügyféljogokkal, a védelemhez való joga nem sérült, hiszen a vele szemben indult eljárás keretében megtekinthette a kapcsolódó eljárásokból származó és a saját ügyének iratanyagához csatolt iratokat és nyilatkozatokat, és jogorvoslati jogán keresztül vitathatta azok bizonyító erejét.

17 A kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, hogy a héa levonásához való jog a közös héarendszer alapelvét képezi, és amennyiben a megkövetelt anyagi jogi feltételek teljesülnek, az főszabály szerint nem tagadható meg. Ugyanakkor az adóhatóság által az alapeljárásban alkalmazott gyakorlat, amely többek között az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-a (3a) bekezdésének azon értelmezésén alapul, amely szerint ezen adóhatóságot kötik az adóalany beszállítóinál lefolytatott ellenőrzések alapján általa hozott, jogerőre emelkedett határozatokban szereplő megállapítások, e jog Glencore-ral szemben való megtagadását eredményezné.

18 E bíróság előadja, hogy az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-ának (3a) bekezdése a jogbiztonság biztosítására irányul annak előírásával, hogy ugyanazon ügyletre vonatkozóan ugyanazon megállapításokat kell tenni. Ugyanakkor álláspontja szerint felmerül a kérdés, hogy e cél igazolja-e az alapügyben szóban forgóhoz hasonló gyakorlatot, amely alapján az adóhatóság mentesül a rá háruló bizonyítási teher alól azáltal, hogy valamely olyan korábbi eljárás keretében tett megállapításokat vesz hivatalból figyelembe, amelyben az adóalany félként nem vett részt, tehát nem gyakorolhatta az ezen jogálláshoz kapcsolódó jogokat, és csak a vele szemben lefolytatott ellenőrzések keretében szerzett tudomást az ezen eljárások alapján elfogadott és jogerőre emelkedett határozatokról.

19 Az említett bíróság hozzáteszi, hogy e határozatokat és az e határozatok alapjául szolgáló iratokat csak részben ismertették a Glencore-ral, mivel az adóhatóság az általa készített jegyzőkönyvben pusztán az említett határozatokban szereplő egyes megállapítások közlésére szorítkozott, anélkül hogy e határozatokat, továbbá azon dokumentumokat, amelyeken ezek alapulnak, bemutatta volna.

20 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az ilyen gyakorlat összhangban van-e a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvével, valamint a Charta 47. cikkében biztosított tisztességes eljáráshoz való joggal, figyelemmel azon bírósági felülvizsgálat korlátaira, amelyet gyakorolhat, mivel nem jogosult a más adóalanyokkal szemben lefolytatott vizsgálatok alapján hozott határozatok jogszerűségének vizsgálatára, és különösen annak ellenőrzésére, hogy azon bizonyítékokat, amelyeken e határozatok alapulnak, jogszerűen szerezték-e be. A 2015. december 17-i WebMindLicenses ítéletre (C-419/14, EU:C:2015:832) hivatkozással arra keresi a választ, hogy a tisztességes eljárás követelményeihez szükséges-e az, hogy az utólagos ellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság jogosult legyen annak

ellenőrzésére, hogy valamely kapcsolódó közigazgatási eljárásból származó bizonyítékokat az uniós jog által biztosított jogokkal összhangban szerezték-e be, és hogy az azok alapján tett megállapítások nem sértik-e ezen jogokat.

21 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 [a] 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

22 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a Glencore beszállítóinál és magánál a Glencore-nál lefolytatott vizsgálatok alapján a Glencore-ral szemben megtagadták a héa levonásához való jog gyakorlását, ebből következően pedig a terhére a héa utólagos megállapítására került sor. Az adóhatóság az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-a (3a) bekezdésének megfelelően többek között az e beszállítóknál lefolytatott olyan eljárások keretében tett megállapításokra alapította a levonási jog e megtagadását, amelyekben a Glencore félként nem vett részt, és amelyek eredményeként olyan jogerőssé vált határozatok meghozatalára került sor, amelyek szerint az említett beszállítók héacsalást követtek el.

23 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a Glencore beszállítóival szemben lefolytatott büntetőeljárásra, az e beszállítóknál korábban lefolytatott adóigazgatási eljárásra és az őket érintő közigazgatási határozatokra hivatkozott, a Bíróság az eljárási szabályzatának 101. cikke alapján arra kérte a kérdést előterjesztő bíróságot, hogy szolgáljon számára felvilágosítással a szóban forgó büntetőeljárásról vagy büntetőeljárásokról, és jelezze, hogy azok büntetőbíróság által hozott jogerős határozattal lezárásra kerültek-e. E kérelemre adott válaszában a kérdést előterjesztő bíróság előadta, hogy nem rendelkezik információval a Glencore beszállítóival kapcsolatos büntetőeljárások érdemi befejezésére vonatkozóan, és négy olyan jogerőssé vált közigazgatási határozatot bocsátott a Bíróság rendelkezésére, amelyek e beszállítók egy részét érintették.

24 A tárgyaláson a Glencore és a magyar kormány pontosította, hogy a szóban forgó csalással kapcsolatos két büntetőeljárás még folyamatban volt, amikor az adóhatóság betekintett ezen eljárások iratanyagába, és elfogadta a Glencore által az alapügyben megtámadott két közigazgatási határozatot. Ezen eljárásokat tehát még nem fejezték be valamely büntetőbíróság által az ügy érdemében hozott határozattal. Ebből következően a jelen ügy a jogerő elvével összefüggésben nem vet fel kérdéseket.

25 E pontosításokra figyelemmel meg kell állapítani, hogy három kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvet, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét és a Charta 47. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság a héa levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során kötve van az ezen adóalany beszállítóival szemben lefolytatott kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa korábban tett azon ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyeken az e beszállítók által elkövetett héacsalás fennállását megállapító, jogerőre emelkedett határozatok alapulnak.

26 A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint az adóhatóság úgy véli, hogy az a körülmény, hogy kötve van e jogerőre emelkedett határozatokban szereplő ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, mentesíti őt az alól, hogy az adóalany tekintetében lefolytatott eljárás során a csalásra vonatkozóan ismételten bizonyítást folytasson le. Ebben az összefüggésben e bíróság különösen arra vár választ, hogy ellentétes-e a héairányelvvel és a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvével az olyan adóigazgatási gyakorlat, amely alapján – az alapügyhöz hasonlóan – nem biztosítanak betekintést ezen adóalany számára a kapcsolódó eljárások iratanyagába, és különösen az ezen megállapítások alapjául szolgáló valamennyi iratba, a kiadott jegyzőkönyvekbe és az elfogadott határozatokba, és amely alapján ezen adóalannyal ezeknek az elemeknek csak az adóhatóság saját, az adóalany által ellenőrizhetetlen szempontjai szerint leválogatott részét ismertetik közvetett módon, összefoglaló jelentés formájában.

27 A tárgyaláson e tekintetben pontosításra került, hogy a Glencore e csalásban való részvételének bizonyítása érdekében az adóhatóság a folyamatban lévő büntetőeljárások, a Glencore beszállítóinál lefolytatott közigazgatási eljárások és a Glencore-nál lefolytatott közigazgatási eljárás keretében beszerzett bizonyítékokra támaszkodott.

28 Másrészt – rámutatva arra, hogy nem jogosult a más adóalanyokra vonatkozó ellenőrzések alapján hozott korábbi határozatok jogszerűségének a vizsgálatára, és különösen annak ellenőrzésére, hogy azon bizonyítékokat, amelyeken e határozatok alapulnak, jogszerűen szerezték-e be – a kérdést előterjesztő bíróság a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítéletre (C-419/14, EU:C:2015:832) hivatkozással arra is választ vár, hogy a tisztességes eljárás követelményeihez szükséges-e az, hogy az utólagos ellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság jogosult legyen annak vizsgálatára, hogy valamely kapcsolódó közigazgatási eljárásból származó bizonyítékokat az uniós jog által biztosított jogokkal összhangban szerezték-e be, és hogy az azok alapján tett megállapítások nem sértik-e ezen jogokat.

29 Mivel a magyar kormány az írásbeli és szóbeli észrevételeiben mind a bizonyításfelvétel, mind az iratbetekintés mértéke és a bírósági felülvizsgálat terjedelme kapcsán a nemzeti rendelkezések olyan értelmezésével és az adóhatósági gyakorlat olyan magyarázatával szolgált, amely eltér a kérdést előterjesztő bíróság által előadottaktól, emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által létrehozott bírósági együttműködési rendszer keretében a Bíróságnak nem feladata a nemzeti bíróság általi értelmezés helyességének vizsgálata vagy kétségbe vonása, mivel az ilyen értelmezés a nemzeti bíróságok kizárólagos hatáskörébe tartozik. A Bíróságnak, amikor valamely nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordul hozzá, tartania kell magát a nemzeti jognak az említett bíróság által elé terjesztett értelmezéséhez (2015. október 6-i Târşia ítélet, C-69/14, EU:C:2015:662, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Hasonlóképpen nem a Bíróság, hanem a nemzeti bíróság feladata a jogvita alapjául szolgáló tényállás megállapítása, és ebből a meghozandó határozatára vonatkozó következmények levonása. Ily módon a Bíróság feladata az, hogy – az uniós és nemzeti bíróságok hatáskörmegosztásának keretén belül – azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási hátteret vegye figyelembe, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés illeszkedik (lásd ebben az értelemben: 2018. június 7-i Scotch Whisky Association ítélet, C-44/17, EU:C:2018:415, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Ezen túlmenően a Bíróság szintén nem dönthet a nemzeti szabályozásnak az uniós joggal való összeegyeztethetőségéről, és nem értelmezheti a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket sem (2012. március 1-jei Ascafor és Asidac ítélet, C-484/10, EU:C:2012:113, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2015. október 6-i Consorci Sanitari del Maresme ítélet, C-203/14, EU:C:2015:664, 43. pont). A Bíróság ugyanakkor hatáskörrel rendelkezik arra, hogy tájékoztassa a kérdést előterjesztő bíróságot minden olyan, az uniós jog értelmezésére vonatkozó szempontról, amely lehetővé teszi e bíróság számára az ilyen összeegyeztethetőségnek az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálása céljából történő értékelését (2012. március 1-jei Ascafor és Asidac ítélet, C-484/10, EU:C:2012:113, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. július 26-i Europa Way és Persidera ítélet, C-560/15, EU:C:2017:593, 35. pont).

32 Ezen előzetes észrevételekre figyelemmel egymás után meg kell vizsgálni a héairányelvből, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvéből és a Charta 47. cikkéből eredő követelményeket a bizonyításfelvétel, az adóalanyt megillető iratbetekintés terjedelme és a bírósági felülvizsgálat alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló ügyben való terjedelme kapcsán.

A bizonyításfelvételről, figyelemmel a héairányelvre és a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvére

33 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében 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. Amint azt a Bíróság több alkalommal megállapította, a héairányelv 167. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható (2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 25. és 26. pont; 2017. október 19-i Paper Consult ítélet, C-101/16, EU:C:2017:775, 35. és 36. pont; 2018. március 21-i Volkswagen ítélet, C-533/16, EU:C:2018:204, 37. és 39. pont).

34 Mindezzel együtt az adócsalással és az adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelem a héairányelv által elismert és előmozdított célkitűzés, és a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy a jogalanyok nem hivatkozhatnak az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen. Ennélfogva a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk az adólevonási jog által biztosított előnyt, ha objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 35–37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. július 28-i Astone ítélet, C-332/15, EU:C:2016:614, 50. pont).

35 Bár ez az eset áll fenn, ha maga az adóalany követ el csalást, ugyanez a helyzet akkor is, ha az adóalanynak tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy beszerzésével héacsalást megvalósító ügyletben vesz részt. A levonási jog csak akkor tagadható meg az adóalanytól, ha objektív körülmények alapján bizonyításra került, hogy ezen adóalany, aki számára a levonási jogot megalapozó termékeket értékesítették, vagy a szolgáltatásokat nyújtották tudta vagy tudnia kellett volna, hogy ezen termékek megszerzése vagy ezen szolgáltatások igénybevétele által a szállító, vagy az értékesítési láncban korábban vagy később közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2012. december 6-i Bonik ítélet, C-285/11, EU:C:2012:774, 38–40. pont; 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 27. és 28. pont).

36 Mivel a levonási jog megtagadása e 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 alátámasztására hivatkozott ügylettel ilyen csalásban vesz részt (lásd ebben az értelemben: 2014. február 13-i Maks Pen ítélet, C-18/13, EU:C:2014:69, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 A héacsalás területén való bizonyításfelvételre vonatkozó uniós szabályozás hiányában ezen objektív tényezőket a nemzeti jog bizonyításra vonatkozó szabályai szerint kell bizonyítani. Ugyanakkor e szabályok nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését, és tiszteletben kell tartaniuk az uniós jog és különösen a Charta által biztosított jogokat (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 65–67. pont).

38 Ily módon és e feltételek között mondta ki a Bíróság a 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832) 68. pontjában, hogy nem ellentétes az uniós joggal, ha az adóhatóság az adóalannyal szemben párhuzamosan folyó és még be nem fejezett büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat használhat fel közigazgatási eljárás keretében a héa területén fennálló visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében. Amint arra a főtanácsnok az indítványának a 39. pontjában rámutatott, ilyen értékelés vonatkozik a le nem zárult, nem az adóalannyal szemben indult büntetőeljárások, vagy az olyan kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében beszerzett bizonyítékok héacsalás fennállásának megállapítása érdekében való felhasználására is, amelyekben az alapügybeli helyzethez hasonlóan az adóalany félként nem vett részt.

39 A védelemhez való jog tiszteletben tartását, amely az uniós jog által biztosított jogok között szerepel, és amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jog általános alapelvének minősül, akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személynek sérelmet okoz. Ezen elv értelmében azon határozatok címzettjei számára, amelyek e címzettek érdekeit érzékelhetően érintik, lehetővé kell tenni, hogy megfelelően kifejthessék álláspontjukat azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv támaszkodni kíván. E kötelezettség a tagállamok közigazgatási szerveire hárul, amennyiben azok az uniós jog hatálya alá tartozó intézkedéseket fogadnak el, akkor is, ha maga az uniós jog nem ír elő kifejezetten ilyen alakszerűséget (2008. december 18-i Sopropé ítélet, C-349/07, EU:C:2008:746, 36–38. pont; 2013. október 22-i Sabou ítélet, C-276/12, EU:C:2013:678, 38. pont).

40 Ily módon ezen általános elv alkalmazandó az alapügyben szereplőkhöz hasonló körülmények között, amelyekben valamely tagállam – az uniós jog alkalmazásából eredő azon kötelezettségnek való megfelelés céljából, hogy elfogadjon valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen – az adóalanyokat adóellenőrzési eljárásnak veti alá (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 27. pont).

41 A védelemhez való jog tiszteletben tartásának szerves részét képező meghallgatáshoz való jog mindenkinek biztosítja azt a lehetőséget, hogy hasznos és hatékony módon ismertethesse az álláspontját minden közigazgatási eljárásban és minden olyan határozat elfogadása előtt, amely az érdekeit hátrányosan érintheti. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint annak a szabálynak, miszerint a sérelmet okozó határozat címzettjének olyan helyzetben kell lennie, hogy a határozat elfogadása előtt képes legyen észrevételeit megtenni, az a célja, hogy az illetékes hatóság megfelelően figyelembe vehesse az összes releváns körülményt. Az érintett személy hatékony védelmének biztosítása érdekében e szabálynak többek között lehetővé kell tennie ez utóbbi számára, hogy az kijavíthasson valamilyen hibát, vagy személyes helyzetére vonatkozó olyan tényekre hivatkozhasson, amelyek a határozat meghozatala vagy tartalma mellett vagy ellen szólnak (2014. november 5-i Mukarubega ítélet, C-166/13, EU:C:2014:2336, 46. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A meghallgatáshoz való jog azt a követelményt is magában foglalja, hogy a közigazgatási szerv a megkövetelt figyelemmel hallgassa meg az érintett személy által ily módon kifejtett észrevételeket, gondosan és pártatlan módon megvizsgálva az adott ügy valamennyi releváns elemét, és részletesen indokolva határozatát, az a kötelezettség tehát, hogy a határozatot kellően egyedi és konkrét módon kell megindokolni annak lehetővé tétele érdekében, hogy az érintett megérthesse azokat az elutasítási okokat, amelyek a kérelme ellen szólnak, a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének szerves részét képezi (2014. november 5-i Mukarubega ítélet, C-166/13, EU:C:2014:2336, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Mindazonáltal a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve nem minősül abszolút követelménynek, hanem korlátozható, feltéve hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdekű célkitűzéseknek megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jogok lényegét sértené (2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ezen túlmenően a védelemhez való jog megsértését az adott ügy egyedi körülményei alapján kell értékelni, különösen a szóban forgó jogi aktus jellegére, elfogadásának körülményeire, valamint az adott tárgyra vonatkozó jogszabályokra figyelemmel (2014. november 5-i Mukarubega ítélet, C-166/13, EU:C:2014:2336, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy a jogbiztonság elve a közösségi jog által elismert alapvető jogelvek körébe tartozik. Így a Bíróság többek között megállapította, hogy valamely közigazgatási határozat jogereje, amely az észszerű jogorvoslati határidő leteltével vagy a jogorvoslati jog kimerítésével áll be,

hozzájárul a jogbiztonsághoz, és hogy az uniós jog nem követeli meg, hogy valamely szerv főszabály szerint köteles legyen visszavonni az ily módon jogerőssé vált közigazgatási határozatot (lásd ebben az értelemben: 2004. január 13-i Kühne & Heitz ítélet, C-453/00, EU:C:2004:17, 24. pont; 2008. február 12-i Kempter ítélet, C-2/06, EU:C:2008:78, 37. pont; 2012. október 4-i Byankov ítélet, C-249/11, EU:C:2012:608, 76. pont).

46 Az adózás rendjéről szóló törvény 1. §-ának (3a) bekezdésében szereplőhöz hasonló jogszabályi rendelkezést illetően, amelynek értelmében a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az adóhatóság kötve van az adóalany beszállítóival szemben indult olyan kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa tett ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyekben tehát ezen adóalany félként nem vett részt, úgy tűnik, hogy – amint arra a magyar kormány hivatkozott és amint azt a főtanácsnok az indítványának a 46. pontjában megjegyezte – az ilyen jogszabály alkalmas a jogbiztonság, valamint az adóalanyok közötti egyenlőség biztosítására, mivel arra kötelezi e hatóságot, hogy következetesen járjon el, és azonos tényállásokat jogilag azonos módon minősítsen. Az ilyen jogszabály alkalmazása tehát főszabály szerint nem ellentétes az uniós joggal.

47 Ugyanakkor nem ez a helyzet, ha ugyanezen jogszabály értelmében és e kapcsolódó közigazgatási eljárások alapján hozott határozatok jogereje miatt az adóhatóság mentesül az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, ideértve az ezen eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, ily módon pedig ezen adóalanyt megfosztják attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa e ténymegállapításokat és e jogi minősítéseket.

48 Ugyanis, egyrészt az említett jogszabály ilyen alkalmazása, amely valamely jogerős, csalást megállapító közigazgatási határozat hatályát kiterjeszti valamely olyan adóalanyra, aki félként nem vett részt az e megállapítást eredményező eljárásban, ellentétes az adóhatóságot terhelő, a jelen ítélet 36. pontjában hivatkozott, arra irányuló kötelezettséggel, hogy az a jogilag megkövetelt módon bizonyítsa azon objektív körülmények fennállását, amelyek alapján az a következtetés vonható le, hogy az adóalanynak tudomása volt, vagy tudomással kellett volna lennie arról, hogy a levonási jogának alátámasztására hivatkozott ügylettel csalásban vesz részt, mivel e kötelezettség azt feltételezi, hogy e közigazgatási szerv az adóalannyal szemben indított eljárás során bizonyítást folytat le azon csalás fennállására vonatkozóan, amelyre nézve azt róják fel vele szemben, hogy abban passzív módon részt vett.

49 Másrészt az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adóellenőrzési eljárásban a jogbiztonság elve nem igazolhatja a védelemhez való jog ilyen korlátozását, amelynek tartalmára a Bíróság a jelen ítélet 39. és 41. pontjában emlékeztet, amely korlátozás az elérni kívánt célra figyelemmel olyan aránytalan és elviselhetetlen beavatkozásnak minősül, amely e jogoknak magát a lényegét sértené. Ugyanis azon adóalanyt, akivel szemben meg kívánják tagadni a héa levonásához való jog gyakorlását, e korlátozás megfosztja attól, hogy a közigazgatási eljárás során és az érdekeire nézve kedvezőtlen határozat elfogadását megelőzően megfelelően és hatékonyan ismertethesse álláspontját azon körülményekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv támaszkodni kíván. E korlátozás szűkíti annak lehetőségét, hogy az illetékes hatóság megfelelően figyelembe vehesse a releváns adatok és tények összességét, és hogy az érintett személy adott esetben kijavíthasson valamely hibát. Végül mentesíti a közigazgatási szervet azon kötelezettsége alól, hogy a megkövetelt figyelemmel hallgassa meg az érintett személy által ily módon kifejtett észrevételeket, gondosan és pártatlan módon megvizsgálva az adott ügy valamennyi releváns elemét, és részletesen indokolva határozatát.

50 Következésképpen, jóllehet az ilyen jogszabály főszabály szerint nem ellentétes a héairányelvvel és a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvével, e jogszabály alkalmazása nem mentesítheti az adóhatóságot az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, ideértve a beszállítóival szemben lefolytatott kapcsolódó eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, és nem foszthatja meg ezen adóalanyt attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa az e kapcsolódó eljárások keretében ezen közigazgatási szerv által tett ténymegállapításokat és e jogi minősítéseket.

Az adóalanyt megillető iratbetekintés terjedelméről, figyelemmel a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvére

51 A jelen ítélet 39. és 41. pontjában hivatkozott azon követelmény, hogy valamely személy megfelelően ismertethesse álláspontját azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, feltételezi, hogy annak címzettjei számára lehetővé tették ezen elemek megismerését (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 31. pont). Az iratbetekintési jog ily módon a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének szükségszerű velejárója (lásd ebben az értelemben: 2004. január 7-i Aalborg Portland és társai kontra Bizottság ítélet, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P és C-219/00 P, EU:C:2004:6, 68. pont).

52 Mivel a sérelmet okozó határozat címzettjének olyan helyzetben kell lennie, hogy a határozat elfogadása előtt képes legyen észrevételei annak érdekében való megtételére, hogy az illetékes hatóság megfelelően figyelembe vehesse a releváns adatok és tények összességét, és hogy a határozat e címzettje adott esetben kijavíthasson valamely hibát, és megfelelően hivatkozhasson a személyes helyzetére vonatkozó ilyen tényekre, a közigazgatási eljárás során biztosítani kell az iratbetekintést. Ennélfogva az iratbetekintési jog közigazgatási eljárás során elkövetett megsértését nem orvosolja önmagában az, hogy a vitatott határozat megsemmisítése iránti esetleges kereseten alapuló bírósági eljárás során lehetőség nyílt a betekintésre (lásd analógia útján: 1999. július 8-i Hercules Chemicals kontra Bizottság ítélet, C-51/92 P, EU:C:1999:357, 78. pont; 2002. október 15-i Limburgse Vinyl Maatschappij és társai kontra Bizottság ítélet, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P és C-254/99 P, EU:C:2002:582, 318. pont; 2004. január 7-i Aalborg Portland és társai kontra Bizottság ítélet, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P és C-219/00 P, EU:C:2004:6, 104. pont).

53 Ebből következően az alapügyben szóban forgóhoz hasonló adóigazgatási eljárás során az adóalany számára biztosítani kell, hogy az iratanyag valamennyi olyan iratába betekinthessen, amelyekre a közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja. Ily módon amennyiben az adóhatóság olyan bizonyítékokra kívánja alapozni a határozatát, amelyeket – az alapügybelihez hasonlóan – az adóalany beszállítóival szemben indult büntetőeljárások és kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében szereztek be, ezen adóalany számára biztosítani kell az e bizonyítékokhoz való hozzáférést.

54 Ezenfelül, amint azt a főtanácsnok az indítványának az 59. és 60. pontjában megállapította, azon dokumentumokba való betekintést is lehetővé kell tenni az adóalany számára, amelyek nem szolgálnak közvetlenül az adóhatóság határozatának alapjául, ugyanakkor hasznosak lehetnek a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából, így különösen az ezen adóhatóság által esetlegesen beszerzett mentő bizonyítékok (lásd ebben az értelemben: 2018. szeptember 13-i UBS Europe és társai ítélet, C-358/16, EU:C:2018:715, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 Ugyanakkor mivel – amint arra a Bíróság a jelen ítélet 43. pontjában emlékeztetett – a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve nem minősül abszolút követelménynek, hanem korlátozható, meg kell jegyezni, hogy az adóellenőrzési eljárásban a nemzeti szabályozásban foglalt ilyen korlátozások többek között az információk bizalmas kezelése vagy a szakmai titoktartás követelményének (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 36. pont), továbbá – amint azt a magyar kormány hangsúlyozta – a harmadik felek magánéletének, az e felekre vonatkozó személyes adatoknak vagy a bűnüldözés hatékonyságának a védelmére irányulhatnak, amelyeket sérthet a bizonyos információkhoz vagy bizonyos dokumentumokhoz való hozzáférés.

56 A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve az alapügyben szóban forgóhoz hasonló közigazgatási eljárásban tehát nem ír elő általános kötelezettséget az adóhatóságra nézve arra irányulóan, hogy az teljes körű betekintést biztosítson a rendelkezésére álló iratokba, hanem csak azt követeli meg, hogy az adóalanynak lehetősége legyen arra, hogy kérelmére tájékoztassák a közigazgatási iratokban található és e közigazgatási szerv által a határozatának elfogadása céljából figyelembe vett információkról és dokumentumokról, kivéve ha az említett információkhoz és

dokumentumokhoz való hozzáférés korlátozását közérdekű célkitűzések igazolják (lásd ebben az értelemben: 2017. november 9-i Ispas ítélet, C-298/16, EU:C:2017:843, 32. és 39. pont). Ez utóbbi esetben, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 64. pontjában rámutatott, az adóhatóság feladata annak vizsgálata, hogy a részleges hozzáférés lehetséges-e.

57 Ebből következően, amennyiben az adóhatóság olyan bizonyítékokra kívánja alapozni a határozatát, amelyeket – az alapügybelihez hasonlóan – az adóalany beszállítóival szemben indult büntetőeljárások és kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében szereztek be, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve megköveteli, hogy ez utóbbi a vele szemben indult eljárásban betekinthessen mindezen bizonyítékokba, továbbá a védekezése szempontjából hasznos bizonyítékokba, kivéve ha közérdekű célkitűzések igazolják e betekintés korlátozását.

58 Az olyan adóigazgatási gyakorlat, amely alapján semmilyen betekintést nem biztosítanak e bizonyítékokba, különösen pedig az adóhatóság által tett megállapítások alapjául szolgáló iratokba, a kapcsolódó közigazgatási eljárások alapján kiadott jegyzőkönyvekbe és elfogadott határozatokba, és amely alapján ezen adóalannyal ezeknek az elemeknek csak az adóhatóság saját, az adóalany által ellenőrizhetetlen szempontjai szerint leválogatott részét ismertetik közvetett módon, összefoglaló jelentés formájában, nem tesz eleget e követelménynek.

A bírósági felülvizsgálat terjedelméről, figyelemmel a Charta 47. cikkére

59 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a tisztességes eljárás követelményeihez szükséges-e az, hogy az utólagos ellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság jogosult legyen annak vizsgálatára, hogy valamely kapcsolódó közigazgatási eljárásból származó bizonyítékokat az uniós jog által biztosított jogokkal összhangban szerezték-e be, és hogy az azok alapján tett megállapítások nem sértik-e ezen jogokat, emlékeztetni kell arra, hogy ilyen helyzetben alkalmazni kell a Chartában biztosított alapvető jogokat, mivel az alapügy tárgyául szolgálóhoz hasonló visszaélésszerű gyakorlat megállapítása nyomán tett utólagos héamegállapítás a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jog végrehajtásának minősül (lásd ebben az értelemben: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 19. és 27. pont; 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 67. pont).

60 A Charta 47. cikkének (1) bekezdése szerint mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz. Mindenkinek joga van többek között arra, hogy ügyét tisztességesen tárgyalják.

61 A fegyveregyenlőség elvéből, amely szerves részét képezi a magánszemélyek uniós jogból származó jogai Charta 47. cikkében foglalt hatékony bírósági védelme elvének, amennyiben az – többek között a kontradiktórius eljárás elvéhez hasonlóan – magának a tisztességes eljárás fogalmának a velejárója, az következik, 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 (lásd ebben az értelemben: 2014. július 17-i Sánchez Morcillo és Abril García ítélet, C-169/14, EU:C:2014:2099, 49. pont; 2017. május 16-i Berlioz Investment Fund ítélet, C-682/15, EU:C:2017:373, 96. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62 Ezen elv célja a bírósági eljárásban részt vevő felek közötti eljárásbeli egyensúly biztosítása, e feleknek különösen a bizonyításfelvételre, a bíróság előtti kontradiktórius vitára, valamint az említett felek jogorvoslathoz való jogára vonatkozó szabályokat érintő jogai és kötelezettségei egyenlősége biztosítása révén (2016. július 28-i Ordre des barreaux francophones et germanophone és társai ítélet, C-543/14, EU:C:2016:605, 41. pont). A tisztességes eljáráshoz való joghoz kapcsolódó követelmények tiszteletben tartásának érdekében fontos, hogy a felek kontradiktórius eljárásban mind az olyan tényállási elemeket,

mind pedig az olyan jogi kérdéseket megvitathassák, amelyek az eljárás kimenete szempontjából meghatározók (2009. december 2-i Bizottság kontra Írország és társai ítélet, C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56. pont).

63 A 2015. december 17-i WebMindLicenses ítéletben (C-419/14, EU:C:2015:832), amelyre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik, a Bíróság az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben az adóalannyal szemben indult, még be nem fejezett büntetőeljárás keretében, távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és elektronikus levelezések lefoglalása útján beszerzett, a Charta 7. cikkének megsértésére alkalmas bizonyítékok és e bizonyítékoknak a közigazgatási eljárás keretében való felhasználása vonatkozásában ezen ítélet 87. pontjában megállapította, hogy 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.

64 A Bíróság az említett ítélet 88. pontjában kimondta, hogy e követelmény akkor teljesül, ha az utólagos adóellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság jogosult annak vizsgálatára, hogy e 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.

65 A Charta 47. cikkében biztosított bírósági felülvizsgálat hatékonysága ugyancsak megköveteli, hogy az utólagos héaellenőrzést lefolytató adóhatóság által hozott határozattal szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság jogosult legyen annak vizsgálatára, hogy azon bizonyítékokat, amelyeket valamely olyan kapcsolódó közigazgatási eljárásban szereztek be, amelyben az adóalany félként nem vett részt, és amelyeket e határozat alátámasztása érdekében használnak fel, nem az uniós jog és különösen a Charta által biztosított jogok megsértésével szerezték-e be vagy használták-e fel. Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha – az alapügyhöz hasonlóan – e bizonyítékok más adóalanyokkal szemben hozott és jogerős közigazgatási határozatokon alapulnak.

66 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy amint arra a főtanácsnok az indítványának a 74. pontjában rámutatott, a közigazgatási hatóságok nyilatkozatai és megállapításai nem köthetik a bíróságokat.

67 Tágabb értelemben, e bíróságnak lehetőséggel kell rendelkeznie arra, hogy kontradiktórius eljárás keretében vizsgálja a más adóalanyokkal szemben indult kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében beszerzett bizonyítékok beszerzésének és felhasználásának jogszerűségét, valamint az ezen eljárások eredményeként hozott közigazgatási határozatokban tett olyan megállapításokat, amelyek a kereset kimenetele szempontjából meghatározóak. Sérülne ugyanis a fegyveregyenlőség, és nem érvényesülne a kontradiktórius eljárás elve, ha az adóhatóság azzal az indokkal, hogy kötve van a más adóalanyokkal szemben hozott és jogerős közigazgatási határozatokhoz, nem lenne köteles ezen bizonyítékoknak a bíróság elé terjesztésére, ha az adóalany e bizonyítékokról nem szerezhetne tudomást, ha a felek kontradiktórius eljárásban nem vitathatnák meg az említett bizonyítékokat vagy e megállapításokat, és ha az említett bíróság nem vizsgálhatná mindazon ténybeli és jogi elemet, amelyek e határozat alapjául szolgálnak, és amelyek az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálása szempontjából meghatározóak.

68 Ha az említett bíróság nem jogosult ezen vizsgálatok lefolytatására, és ha ebből következően a bírósági jogorvoslathoz való jog nem hatékony, a kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében beszerzett bizonyítékokat és az ezen eljárások eredményeképpen más adóalanyokkal szemben hozott közigazgatási határozatokban tett megállapításokat ki kell zárni, az e bizonyítékokon és megállapításokon alapuló megtámadott határozatot pedig, amennyiben az ebből következően megalapozatlanná válik, hatályon kívül kell helyezni (lásd ebben az értelemben: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet, C-419/14, EU:C:2015:832, 89. pont).

69 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét és a Charta 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal főszabály szerint nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság a héa levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során kötve van az ezen adóalany beszállítóival szemben lefolytatott kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa korábban tett azon ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyeken az e beszállítók által elkövetett héacsalás fennállását megállapító, jogerőre emelkedett határozatok alapulnak, feltéve, először is, hogy az nem mentesíti az adóhatóságot az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, ideértve az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, és hogy nem fosztja meg ezen adóalanyt attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa e ténymegállapításokat és jogi minősítéseket, másodszor, hogy az említett adóalany ezen eljárás során betekinthet az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárások vagy bármely más eljárás során beszerzett valamennyi olyan bizonyítékba, amelyre az említett közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, vagy amely hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából, kivéve ha közérdekű célkitűzések igazolják e betekintés korlátozását, harmadszor pedig, hogy az e határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában eljáró bíróság vizsgálhatja e bizonyítékokat, valamint az említett beszállítókkal szemben hozott közigazgatási határozatokban tett azon megállapításokat, amelyek a kereset kimenetele szempontjából meghatározóak.

A költségekről

70 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet, a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal főszabály szerint nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás vagy gyakorlat, amely alapján az adóhatóság a hozzáadottérték-adó (héa) levonásához való jog adóalany által való gyakorlásának vizsgálata során kötve van az ezen adóalany beszállítóival szemben lefolytatott kapcsolódó közigazgatási eljárások keretében általa korábban tett azon ténymegállapításokhoz és jogi minősítésekhez, amelyeken az e beszállítók által elkövetett héacsalás fennállását megállapító, jogerőre emelkedett határozatok alapulnak, feltéve, először is, hogy az nem mentesíti az adóhatóságot az alól, hogy tájékoztassa az adóalanyt a bizonyítékokról, ideértve az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárásokból származó olyan bizonyítékokat, amelyek alapján valamely határozatot meg kíván hozni, és hogy nem fosztja meg ezen adóalanyt attól a jogától, hogy a vele szemben indult eljárás keretében megfelelően vitassa e ténymegállapításokat és jogi minősítéseket, másodszor, hogy az említett adóalany ezen eljárás során betekinthet az ezen kapcsolódó közigazgatási eljárások vagy bármely más eljárás során beszerzett valamennyi olyan bizonyítékba, amelyre az említett közigazgatási szerv a határozatát alapozni kívánja, vagy amely hasznos lehet a védelemhez való jog gyakorlása szempontjából, kivéve ha közérdekű célkitűzések igazolják e betekintés korlátozását, harmadszor pedig, hogy az e határozattal szemben benyújtott jogorvoslati kérelem tárgyában eljáró bíróság vizsgálhatja e bizonyítékokat, valamint az említett beszállítókkal szemben hozott közigazgatási határozatokban tett azon megállapításokat, amelyek a kereset kimenetele szempontjából meghatározóak.

Regan Jarukaitis Juhász

Ilešič Lycourgos

Kihirdetve Luxembourgban, a 2019. október 16-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

E. Regan
az ötödik tanács elnöke