



Határozatok Tára

MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. szeptember 7.¹

C-298/16. sz. ügy

**Teodor Ispas
Anduța Ispas
kontra
Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj**

(a Curtea de Apel Cluj [kolozsvári fellebbviteli bíróság, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó-kötelezettséget megállapító határozatok – Az adóalany eljárási jogai a hozzáadottérték-adó behajtására vonatkozó nemzeti eljárásban – Az uniós alapjogok hatálya – Védelemhez való jog – Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 41. cikke – A meghallgatáshoz való jog – Iratbetekintés – A határozat alapjául szolgáló információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés joga”

I. Bevezetés

1. T. és A. Ispast (a továbbiakban: felperesek) adóügyi ellenőrzésnek vetették alá. Ezen ellenőrzés alapján megállapítást nyert, hogy a felperesek hozzáadottérték-adóval (héta) kapcsolatos kötelezettségüket nem helyesen vallották be. Két adómegállapító határozat kiállítására került sor, amelyek tartalmazták az esedékes héa összegét. A felperesek az említett értesítéseket a nemzeti bíróság előtt megtámadták, arra hivatkozva, hogy az azok elfogadásához vezető eljárásban a védelemhez való jogukat megsértették. Egyebek mellett azt állítják, hogy az adóhatóságoknak hivatalból biztosítaniuk kellett volna, hogy ügyiratuk teljes tartalmába betekintsenek, ideértve az adóügyi ellenőrzés megindulása előtt begyűjtött dokumentumokat is.

2. A Curtea de Apel Cluj (fellebbviteli bíróság, Kolozsvár, Románia) ezek alapján érdeklődik a vonatkozó nemzeti gyakorlatnak az uniós jog oltalmát élvező védelemhez való joggal való összeegyeztethetőségéről.

3. Jelen ügyben a Bíróságnak foglalkoznia kell az Európai Unió Alapjogi chartája (a továbbiakban: Charta) 41. cikke (2) bekezdésének b) pontja által szavatolt iratbetekintési jog és a védelemhez való jog tiszteletben tartására vonatkozó általános uniós jogi elv kapcsolatával. Ezenfelül az iratbetekintési jog alkalmazható lehet-e az olyan közigazgatási eljárásban, amelyet az uniós jog hatálya alatt eljáró tagállami közigazgatási hatóságok folytatnak le?

¹ Eredeti nyelv: angol.

4. Ez a kérdés azonban rámutat a jelen ügyben a valódi kérdésre, amellyel először foglalkoznunk kell: a nemzeti héabehajtási eljárásokban a közigazgatási iratokba és/vagy az azokban szereplő dokumentumokba való potenciális betekintés (be nem tekintés) kérdése az uniós jog hatálya alá tartozik-e, és így maga után vonja-e a Charta alkalmazhatóságát?

II. Jogi keret

A. Az uniós jog

1. A Charta

5. A Charta 41. cikke a következőképpen szól:

„(1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit az Unió intézményei, szervei és hivatalai részrehajlás nélkül, tisztességes módon és észszerű határidőn belül intézzék.

(2) Ez a jog magában foglalja:

- a) mindenkinek a jogát arra, hogy az őt hátrányosan érintő egyedi intézkedések meghozatala előtt meghallgassák,
- b) mindenkinek a jogát arra, hogy a személyére vonatkozó iratokba a bizalmas adatkezeléshez, illetőleg a szakmai és üzleti titokhoz fűződő jogos érdekek tiszteletben tartása mellett betekintsen,
- c) az igazgatási szervek azon kötelezettségét, hogy döntéseiket indokolják.

[...]”

2. A héairányelv

6. A héairányelv² 213. cikke (1) bekezdésének első albekezdése szerint: „Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.”

7. A 242. cikk (1) bekezdése értelmében: „Minden adóalany megfelelően részletes nyilvántartást vezet a HÉA alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében.”

8. A héairányelv 250. cikke (1) bekezdésének értelmében: „Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is [...]”.

² A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2012. L 249., 15. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv). A jelen ügyben szóban forgó adóügyi ellenőrzés a 2007. január 1-jétől 2011. december 31-ig terjedő időszakra vonatkozott. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem határozta meg pontosan, hogy a héairányelv mely rendelkezéseiről van szó. Mindenesetre a 2006/112 irányelv idézett rendelkezései lényegében megegyeznek a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 22. cikke (1), (2), (4) és (8) bekezdésének.

9. A héairányelv 273. cikke értelmében: „A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelembe a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

B. A román jog

1. Az adóügyi eljárási kódex

10. A 2003. december 24-i Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (az adóügyi eljárási kódexről szóló 92. sz. kormányrendelet, a továbbiakban: adóügyi eljárási kódex)³ a következőket írja elő:

„Tisztességes meghallgatáshoz való jog

(1) Döntéshozatal előtt az adóhatóság köteles biztosítani a lehetőséget az adóalany számára, hogy álláspontját a döntéshozatal szempontjából releváns tényeket és körülményeket illetően kifejtthesse.

(2) Az adóhatóság nem köteles alkalmazni az (1) bekezdés rendelkezéseit, ha:

- a) a késedelmes döntéshozatal kockázatot jelent a tényleges adóügyi helyzet megállapítására az adóalany kötelezettségeinek végrehajtását vagy a törvény által előírt egyéb intézkedések elfogadását illetően;
- b) a kifejtett tényállási körülmények jelentéktelen mértékben módosítanak az adókövetelés összegét;
- c) elfogadják az adóalany által bevallásban vagy kérelemben szolgáltatott információkat;
- d) végrehajtási intézkedéseket kell fogantatosítani.”

11. Az adóügyi eljárási kódex 43. cikke a következőket mondja ki:

„Az adóigazgatási aktus tartalma és indokolása

(1) Az adóigazgatási aktus meghozatalára írásban, papíron vagy elektronikus formában kerül sor.

(2) A papír alapú adóigazgatási aktus a következő elemeket tartalmazza:

[...]

- j) az adóalany meghallgatására vonatkozó adatok.”

³ 2003. december 29-i 941. sz. *Monitorul Oficial al României*, I. rész, az alapeljárásban hatályos változat.

12. Az adóügyi eljárási kódex 107. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany tájékoztatáshoz való joga

(1) Az adóalanyt az adóügyi ellenőrzés során tájékoztatják az említett ellenőrzés alapján tett megállapításokról.

(2) Az adóhatóság bemutatja az adóalanynak az adóügyi ellenőrzés jelentéstervezetét, amely a megállapításokat és ezek adóügyi következményeit tartalmazza, továbbá lehetőséget biztosít számára, hogy a 9. cikk (1) bekezdésének megfelelően kifejtse álláspontját, kivéve, ha az adóügyi ellenőrzés következtében az adóalapok nem módosulnak, vagy az adóalany lemond e jogáról és ezt az adóügyi ellenőrző szerveknek bejelenti.” [...]

(4) Az adóalany jogában áll az ellenőrzés lezárultát követő három munkanapon belül írásban előterjeszteni az adóügyi ellenőrzés megállapításaira vonatkozó véleményét.”

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

13. T. és A. Ispast adóügyi ellenőrzésnek vetették alá. Megállapítást nyert, hogy a részükre 2007. július és 2008. június között Szászfenes városi tanácsa öt építési engedélyt adott ki. Három, egyenként 12, 24 és 30 lakásból álló épület, valamint 4 garázs és 2 tárolóhelyiség épült az említett engedélyek alapján. 2007 decemberétől a felperesek kereskedelmi ügyletek sorozatán keresztül megkezdték a lakások értékesítését. A nemzeti bíróság szerint a felperesek ezzel folyamatos tranzakciókat folytattak, és héaalanyi minőséget szereztek.

14. 2012. április 25-én az adóügyi ellenőrzés megállapításainak eredményeként a Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Cluj (a kolozsi adóhivatal főigazgatósága, Románia; a továbbiakban: alperes) két adómegállapító határozatot állított ki T. és A. Ispas számára. Mindkét adómegállapító határozat összesen 513 489 román lej (RON) (fizetendő héa); 451 546 RON (héafizetési késedelmi kamat); és 7860 RON (héafizetési késedelmi büntetés) összegről szólt.

15. A felperesek a kérdést előterjesztő bíróság, a Curtea de Apel Cluj (fellebbviteli bíróság, Kolozsvár) előtt megtámadták az adómegállapító határozatot. Kérelmükben a felperesek azt állították, hogy az említett értesítések semmisek, mivel védelemhez való jogukat megsértették. Az adómegállapító határozatban nincs szó arról, hogy a felpereseket a közigazgatási eljárás során meghallgatták-e.

16. A kérdést előterjesztő bíróság előtti további érvelésben az alperes felszólította a felpereseket, hogy nevezzék meg az ügyükben releváns dokumentumokat, amelyekre vonatkozóan az adóhatóság nem biztosította az iratbetekintési jogot. A felperesek azt válaszolták, hogy nem az említett dokumentumokba való iratbetekintést kérik, hanem egy olyan jogkérdést vetettek fel, amely egyebek mellett az abból eredő következményeket érinti, hogy bizonyos információkat és bizonyítékokat a hivatalos adóügyi ellenőrzési folyamat keretein kívül gyűjtöttek, és az előzetes eljárás során ezen információk vonatkozásában nem biztosították számukra az iratbetekintési jogot. Annak megállapítását is kérik, hogy egy ilyen mulasztás orvosolható-e azzal, ha a bírósági eljárás során az említett dokumentumokba betekinthetnek. A felperesek azzal érvelnek, hogy az adóhatóságnak hivatalból, automatikusan kellett volna hozzáférést biztosítania az összes lényeges információhoz, amelyek alapján az adóügyi ellenőrzés jelentését elfogadta, és kibocsátotta az adómegállapító határozatokat, hogy ők ezeket azután vitathassák.

17. E körülményekre tekintettel a Curtea de Apel Cluj (fellebbviteli bíróság, Kolozsvár, Románia) felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdést terjesztette elő előzetes döntéshozatalra:

„Megfelel-e a védelemhez való jog tiszteletben tartása elvének az olyan közigazgatási gyakorlat, amelynek keretében anélkül hoznak valamely magánszemély számára kötelezettségeket előíró határozatot, hogy lehetővé tennék számára a valamennyi olyan, a közigazgatási iratok között található nem nyilvános, a hatóság által rögzített információhoz és dokumentumhoz való hozzáférést, amelyet a hatóság a határozat meghozatala során figyelembe vett?”

18. T. és A. Ispas, a román kormány, valamint a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételt. T. Ispas, a román kormány, valamint a Bizottság a 2017. május 4-én megtartott tárgyaláson szóbeli észrevételeket is tett.

IV. Elemzés

19. A jelen indítvány az alábbi struktúrát követi. Először is a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatóságával foglalkozom (A). Másodszor megvizsgálom, hogy az előterjesztett kérdés az uniós jog hatálya alá tartozik-e, és így kiterjed-e rá a Bíróság hatásköre (B). Ezután rátérek a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett, a nemzeti adóhatóságok előtti héaeljárások során érvényesülő védelemhez való joggal kapcsolatos kérdésre (C).

A. Elfogadhatóság

20. A román kormány úgy véli, hogy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlan. Véleménye szerint a nemzeti bíróság nem elég részletesen írta le a tényállást, és nem bizonyította, hogy a feltett kérdés az alapeljárás szempontjából releváns. A Bizottság, habár hivatalosan nem kérdőjelezte meg a kérdés elfogadhatóságát, szintén kifejezte aggodalmait a kérdést előterjesztő bíróság által közölt ténybeli háttér kellően részletes voltát illetően.

21. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem valóban elég rövid, és a ténybeli háttér leírását tekintve nem igazán lehet az egyértelműség mintaképeként tekinteni. Egyáltalán nem hivatkozik a jelen ügyben alkalmazandó uniós jogi rendelkezésekre. Csupán azt állítja, hogy az alapeljárásban szereplő jogvita a héával, vagyis egy, az uniós jog által szabályozott területtel kapcsolatos.

22. Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikk által bevezetett együttműködés keretében az uniós jog nemzeti bíróság számára hasznos értelmezésének szükségessége megköveteli, hogy a nemzeti bíróság tiszteletben tartsa az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmát érintő, és a Bíróság eljárási szabályzatának 94. cikkében meghatározott követelményeket.⁴

23. Ugyanakkor véleményem szerint, habár a ténybeli adatok leírásánál valóban meglehetősen „gazdaságosan” bántak a részletekkel, szerepelnek benne az alapvető tényállási elemek, amelyek lehetővé tették, hogy az érdekelt felek a Bíróság előtt észrevételt tegyenek.

24. Ezenfelül, még ha az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem is jelöl meg konkrét rendelkezést a héairányelvből, a héairányelvből eredő általános kötelezettségeket könnyen be lehet azonosítani, és a Bíróságnak módjában áll hasznos választ adni a kérdést előterjesztő bíróság részére. Az állandó ítélkezési gyakorlat alapján, amennyiben egy előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés az uniós jogra való utalásra szorítkozik e jog hivatkozott rendelkezéseinek említése nélkül, a Bíróság feladata a kérdést előterjesztő bíróság által bemutatott valamennyi tényezőtől és különösen az előzetes

⁴ Lásd például: 2016. október 27-i Audace és társai ítélet (C-114/15, EU:C:2016:813, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

döntéshozatalra utaló határozat indokolásából kiszűrni a jogvita tárgyára tekintettel értelmezésre szoruló uniós jogi elemeket.⁵ Jelen ügyben az, hogy a kérdés csak általánosan hivatkozik a héairányelvre, nem akadályozza meg a Bíróságot abban, hogy a nemzeti bírósággal ismertesse az uniós jog értelmezésének azon elemeit, amelyek alapján határozhat az előtte lévő ügyben.⁶

25. Ezért úgy vélem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés elfogadható. Hangsúlyozni kell azonban, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő részletek korlátozott volta szükségszerűen korlátozza azt, hogy a Bíróság milyen részletességgel és pontossággal tud hasznos választ adni a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésre.

B. A Bíróság hatásköréről

26. Jelen ügyben van azonban egy másik megválaszolandó előzetes kérdés is: az uniós jog hatálya, valamint az uniós alapjogok alkalmazhatóságának ezzel összefüggő kérdése.

27. A román kormány szerint a jelen ügy kizárólag a román adójog értelmezésére és alkalmazására irányul. Az uniós jogot nem érinti. A Bizottság szerint, habár a héairányelv nem rendelkezik kifejezetten arról, hogy a meghallgatáshoz való jognak érvényesülnie kell, mielőtt a tagállamok az adót megállapítják, a jelen ügyben szereplő helyzet az uniós jog hatálya alá tartozik, mivel a héa behajtásával kapcsolatos eljárásról van szó. A kérdést előterjesztő bíróság is ezen az állásponton van, amely feltételezi, hogy mivel az ügy a héa körébe tartozik, az alapeljárásban szereplő helyzet az uniós alapjogok alá tartozik.

28. Az uniós jog hatálya alá tartozni, vagy nem, ez itt (valóban) a kérdés. A jelen ügyben, úgy tűnik, a szóban forgó nemzeti szabályok *általában alkalmazandók* minden nemzeti adóügyi eljárásra. A szóban forgó kérdés tényleges tartalma (mennyiben kérhet betekintést az ügyiratokba/dokumentációba valamely magánszemély a nemzeti adóügyi eljárások során) nyilvánvalóan némileg távol áll bármely *kifejezett* uniós jogi rendelkezéstől, amely kifejezetten ilyen kötelezettséget írna elő a tagállamok számára. A jelen helyzet az uniós jog alá tartozik-e, és így az uniós alapjogok is alkalmazandóvá válnak-e?

1. Az uniós alapjogok alkalmazhatósága

29. A kiindulási pont egyértelmű: Az uniós alapjogokat, ideértve a Chartában kodifikált és az általános elvek szintjén megmaradó jogokat is, az uniós jog által szabályozott valamennyi tényállásra alkalmazni kell, az ilyen tényállásokon kívül azonban nem.⁷ Más szavakkal, az uniós alapjogokat tiszteletben kell tartani, ha a nemzeti jogszabály az uniós jog hatálya alá tartozik: nem állhat fenn olyan tényállás, amelyre anélkül vonatkozna az uniós jog, hogy az említett alapvető jogokat alkalmazni kellene.⁸ Az alapjogok valójában az uniós jog „árnyékai”.⁹

5 Lásd például: 2015. február 12-i Surgicare ítélet (C-662/13, EU:C:2015:89, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 Amint tette ezt a Bíróság hasonló ügyekben, nevezetesen a 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítéletben (C-617/10, EU:C:2013:105), ahol a kérdést előterjesztő bíróság csupán a Chartára utalt, nem hivatkozott azonban a héairányelv konkrét rendelkezéseire. Lásd: Cruz Villalón főtanácsnok Åkerberg Fransson ügyre vonatkozó indítványa (C-617/10, EU:C:2012:340, 56. pont).

7 Lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. pont).

8 Lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 21. pont).

9 Lenaerts, K., és Gutiérrez-Fons, J. A., „The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice”, in: Peers, S., Herve, T., Kenner, J.; Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary* (C. H. Beck, Hart, Nomos, 2014), 1560–1593. o., az 1568. oldalon.

30. Ez azonban azt is jelenti, hogy kell lennie olyan uniós szabálynak, amely alkalmazandó, és magától az alapjogtól független és eltérő.¹⁰ A Charta (vagy egy konkrét alapjog) rendelkezéseire nem lehet önmagukban hivatkozni annak érdekében, hogy azok a Bíróság hatáskörét megalapozzák.¹¹ Más szavakkal, az árnyék nem vethet maga is árnyékot.

31. Így tehát az uniós alapjogoknak a tagállami hatóságok általi alkalmazhatósága szempontjából az „uniós alapjogok alkalmazhatósága” és az „uniós jog hatálya” fogalmak között egyenlőségjel áll. Ugyanakkor, ahelyett, hogy megoldaná a kérdést, ez az egyenlőségjel felveti a valódi kérdést: a nemzeti hatóságok elé terjesztett helyzetek mikor tartoznak az uniós jog hatálya alá?

2. Az uniós jog hatálya

32. Funkcionális szempontból valamely nemzeti hatóság *legalább* három jellemző helyzetben az uniós jog hatálya alatt jár el.¹² Először is, a nemzeti hatóság közvetlenül alkalmaz valamely uniós jogforrást, leggyakrabban rendeletet, az előtte lévő ügyre (*közvetlen alkalmazás* esete). Másodszor, a nemzeti hatóság uniós intézkedést vagy kötelezettséget átültető vagy végrehajtó nemzeti jogot alkalmaz. Habár a nemzeti hatóság valószínűleg nemzeti jogforrást alkalmaz egy adott ügyre, az uniós jog továbbra is ott lesz a háttérben, értelmezés céljából mindenképp (*közvetett alkalmazás* esete). Harmadszor, a nemzeti hatóság olyan helyzetben találja magát, amelyben valamely nemzeti szabály él az uniós jog által biztosított eltérés vagy korlátozások igazolásának lehetőségével (*derogáció* esete).¹³

33. A jelen ügyben a második esetről van szó. Az első esettel szemben itt két jogi réteg van: a nemzeti és az európai uniós. Az ilyen esetben a releváns kérdés az eredeti uniós jogi kötelezettség és annak nemzeti szintű megvalósulásának (vagy meg nem valósulásának) egymáshoz viszonyított *közelsége*, más szóval a szóban forgó uniós jogi szabály vagy kötelezettség *egyedisége*.

¹⁰ Természetesen ezzel nem ellentétes az, hogy a szerződésekben vagy a másodlagos jogi aktusokban szereplő szabályok, amelyek valamely alapjogot fejeznek ki, szintén kiváltják a megfelelő uniós alapjog védelmét (mint például a foglalkoztatás és a munkavégzés során alkalmazott egyenlő bánásmód általános kereteinek létrehozásáról szóló, 2000. november 27-i 2000/78/EK tanácsi irányelv, HL 2000. L 303., 16. o.; magyar nyelvű kiadás 5. fejezet, 4. kötet, 79. o.).

¹¹ Lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 22. pont).

¹² Ez a jelen ügy számára készült rövid bemutatás, amely természetesen nem tartalmazza az összes lehetséges esetet és a Charta alkalmazásának ennek megfelelően bonyolult megvitatását, lásd például: Jacobs főtanácsnok Konstantinidis ügyre vonatkozó indítványa (C-168/91, nem tették közzé, EU:C:1992:504, 42. pont, valamint az azt követő pontok); Poiares Maduro főtanácsnok Centro Europa 7 ügyre vonatkozó indítványa (C-380/05, EU:C:2007:505, 15. pont, valamint az azt követő pontok); Sharpston főtanácsnok Ruiz Zambrano ügyre vonatkozó indítványa (C-34/09, EU:C:2010:560, 156. pont); Bot főtanácsnok Scattolon ügyre vonatkozó indítványa (C-108/10, EU:C:2011:211, 110. pont, valamint az azt követő pontok); Cruz Villalón főtanácsnok Åkerberg Fransson ügyre vonatkozó indítványa (C-617/10, EU:C:2012:340, 25. pont, valamint az azt követő pontok); Saugmandsgaard Øe főtanácsnok SEGRO és Horváth egyesített ügyre vonatkozó indítványa (C-52/16 és C-113/16, EU:C:2017:410, 122. pont és az azt követő pontok).

¹³ Ez a (megint csak leegyszerűsített) felosztás a nemzeti szinten lévő egyes ügyekre és az alkalmazott nemzeti jogforrásokra helyezi a fókuszot. Természetesen rengeteg más kategorizálás és megközelítés van, lásd például: Sarmiento, D., „Who is Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in europe”, *Common Market Law Review*, 50. kötet, 2013., 1267–1304. o.; Besselink, L. F. M., „The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter”, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 8. kötet, 2001., 68–80. o.; Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question”, *Common Market Law Review*, 39. kötet, 2002., 945–994. o.; Dougan, M., „Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the »Scope of Union Law«”, *Common Market Law Review*, 52. kötet, 2015., 1201–1245. o.; Fontanelli, F., „The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights”, *Columbia Journal of European Law*, 20. kötet, 2014., 193–247. o.

34. A második esetet, amikor az uniós jog valamely tagállamot intézkedés megtételével bízta meg, vagy arra készíteti,¹⁴ hagyományosan talán kevésbé tartották problémásnak, mint a „derogáció” esetét.¹⁵ Végére is ismert tény, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni minden olyan intézkedést, amely az uniós jog végrehajtásához szükséges.¹⁶ A közelmúltbeli ítélkezési gyakorlat kétségtelenül az olyan helyzetek fokozott összetettségét bizonyítja, amelyekben a tagállamok uniós jogi kötelezettséget hivatottak végrehajtani. Ez az összetettség éppen az olyan helyzetek meghatározásának hiányából ered, amelyek az uniós jog tekintetében „alsóbb” szakaszokkal kapcsolatosnak tekinthetők.¹⁷

3. Mikor (és milyen mértékben) „hajt végre” egy tagállam uniós jogot?

35. Még az Åkerberg Fransson ügy előtt, amely az egyenlőség elvének a héa behajtása elévülési idejére való alkalmazásáról szólt, a Bíróság kimondta, hogy a „héa vitathatatlanul az [uniós] jog által szabályozott tárgykör”, akkor is, ha a szóban forgó nemzeti eljárási szabályokat nem az uniós jog határozta meg.¹⁸

36. Az Åkerberg Fransson ügyben, amellyel a jelen ügy mutat némi hasonlóságot, a kérdést előterjesztő bíróság nem határozta meg a héairányelv azon konkrét rendelkezéseit, amelyeket a tagállam „végrehajtott”.¹⁹ Azonban a Bíróság a héairányelv azon általános rendelkezései alapján, amelyek meghatározzák a héa behajtására vonatkozó általános kötelezettségeket, valamint az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében foglalt jóhiszemű együttműködés elvével együtt meg tudott állapítani olyan kötelezettséget, amely szerint minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen.²⁰

37. Az Åkerberg Fransson ítéletben adott válasz kifejezetten az „adóbírságokra és adócsalás miatt indított büntetőeljárásokra” vonatkozott.²¹ Azonban mondhatjuk, hogy az említett döntés nem annyira az uniós jog hatályának értékelésére vonatkozó átfogó tesztet fogalmazott meg, hanem inkább „bőbeszédűen leírja az eredményt ahelyett, hogy megindokolná, hogyan jutottak arra”.²² A kérdés tehát továbbra is fennáll: bármi, ami a tagállamokban a héát érinti, egyszersmind az uniós jog hatálya alá tartozik-e?

38. Egyfelől, nemzeti szinten vannak olyan helyzetek, amelyek kétségtelenül közelebb állnak a héairányelv konkrét rendelkezéseéhez, mint például a héabevallás szükséges elemeinek meghatározása (a héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése) vagy az adócsalás elkerülése érdekében hatékony és visszatartó erejű szankciók előírása (a héairányelv 273. cikke).

14 Laenerts terminológiájával élve, lásd: Lenaerts, K., „Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights”, *European Constitutional Law Review*, 8. kötet, 2012., 375–403. o., a 378. oldalon.

15 E vitát illetően lásd: Jacobs, F., „Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice” *European Law Review*, 26. kötet, 2001., 331–341. o. A közelmúltból lásd: Saugmandsgaard Øe főtanácsnok a SEGRO és Horváth egyesített ügyekre vonatkozó indítványát (C-52/16 és C-113/16, EU:C:2017:410).

16 EUMSZ 291. cikk (1) bekezdése.

17 E vitát illetően lásd: Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question”, *Common Market Law Review*, 39. kötet, 2002., 945–994. o., a 976. oldalon. Általánosságban lásd még: Groussot, X., Pech, L. és Petursson, G. T., „The Scope of Application of EU Fundamental Rights on Member States’ Action: In Search of Certainty in EU Adjudication”, *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 1998. november 19-i SFI ítélet (C-85/97, EU:C:1998:552, 31. pont).

19 Lásd a fenti 6. lábjegyzetet.

20 Ezek a rendelkezések a 2006/112 irányelv 2. cikke, 250. cikkének (1) bekezdése, valamint 273. cikke voltak; lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont). Hasonló vonatkozásban lásd még: 2015. február 12-i Surgicare ítélet (C-662/13, EU:C:2015:89, 20. pont).

21 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. pont).

22 Némileg más kontextusban (a Bíróság belső piacra vonatkozó ítélkezési gyakorlatával kapcsolatban) lásd: Weatherill, S., in: Adams, M. és társai (szerk.), *Judging Europe’s Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Hart Publishing, Oxford, 2013), 87. o.

39. Másfelől, azt a kérdést, hogy a nemzeti szintű héaeljárás során biztosítani kell-e az ügyiratba való betekintés lehetőségét vagy az abban szereplő dokumentumok megvizsgálásának lehetőségét, kétségtelenül nehéz a héairányelv valamely konkrét rendelkezéséhez kapcsolni. Természetesen mondhatnánk azt, hogy az eljárásjogi elem a héairányelv 273. cikke szerinti „héa pontos behajtása” fogalmába beletartozik. Azonban éppen ez a kérdés: ha az uniós jog hatályát a héával kapcsolatos ügyekben így értelmezzük, van-e olyan, a héa behajtását közvetlenül vagy közvetve érintő anyagi, eljárásjogi vagy intézményszerkezeti elem, amely *nem* tartozik az uniós jog hatálya alá?

40. Számos elgondolkodtató, sőt abszurd példát lehet felhozni: az uniós jog hatálya alá tartozna-e az a kérdés, hogy valamely tagállamnak biztosítania kell a héabevallás (papír alapú helyett) elektronikus benyújtásának lehetőségét? Mi a helyzet azokkal a megszorító intézkedésekkel, amelyek egy adott nemzeti adóhatóságot érintenek, mint például a héabevallások feldolgozását végző adóügyintézők számának jelentős csökkentése, amely valószínűleg lelassítaná a héa behajtását? Vagy a bíróságok területi illetékességének módosításával, amely hatással van az adóhatósági ügyek bírósági felülvizsgálatának gyorsaságára? Végezetül, mi a helyzet azzal, ha egy tagállam regionális adóhivatalában bezárják az étkezőt, aminek következtében a szóban forgó hivatalban dolgozók termelékenysége csökken, mivel ezentúl ki kell menniük az épületből, hogy a szendvicset megvegyék?

41. A fenti ügyek mindegyikében felhozható az az érv, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedés hatással van a „héa pontos behajtására” és ezért az uniós jog hatálya alá tartozik. Ez az a megközelítés, amely a héaügyekben az „uniós jog hatályának” fogalmára vonatkozóan az Åkerberg Fransson ítéletből következik? Feltételezve, hogy nem, felmerül a tényleges nehéz kérdés: hol és hogyan kell meghúzni a határt?

4. Közelség, szükségesség, egyediség? A fennálló ítélkezési gyakorlat

42. A Bíróságnak az Åkerberg Fransson ügyben hozott döntéséből kiderül, hogy nem egy *szubjektív* tesztről van szó: sem az Unió eredeti érdeke vagy elérni kívánt célkitűzése, sem a tagállamnak a szóban forgó nemzeti rendelkezés elfogadására irányuló szándéka nem tűnik meghatározó tényezőnek.²³

43. Így tehát a meghatározó tényező alighanem *objektív* jellegű. Ekkor azonban az uniós követelmény és a nemzeti szabály közötti közelség, vagy más szóval, a végrehajtott uniós szabály egyedisége/konkrét volta kiemelten fontossá válik. Egy objektív teszt (vagy egy teszt objektív megközelítése) a gyakorlatban még mindig jelenthet bármit a teljes „szövegtükrözésre” vonatkozó követelmény (az uniós jogi rendelkezésnek konkrét szabályt kell tartalmaznia, amelyet ezután átültetnek a nemzeti jogba) és a „héa pontos behajtását” egy olyan általános rendelkezésként értelmező megközelítése között, amely alapján a héa bármely elemét érintő nemzeti rendelkezés az uniós jog hatálya alá tartozik.

44. Két olyan ügycsoport van, amely releváns, amikor arról kívánunk meggyőződni, hogy e két potenciális szélsőség között hol helyezkedhet el az észszerű megközelítés: először is, az uniós jog hatályának – különösen az uniós alapjogok alkalmazhatóság szempontjából történő – kijelölésével foglalkozó *általános* ügyek, másodszor pedig azok a *konkrétabb* ügyek, amelyek ugyanezen kérdésekkel a héával összefüggésben foglalkoznak.

²³ Cruz Villalón főtanácsnok Åkerberg Fransson ügyre vonatkozó indítványa (C-617/10, EU:C:2012:340, 40–41. és 60–63. pont) „az uniós jognak a nemzeti jogban, minden egyes esetben való jelenlétén, sőt abban betöltött központi szerepén” alapuló megközelítést javasolt, amely eredményeként ezután el lehet határolni azt a helyzetet, amelyben az uniós jog (célkitűzésének) megvalósítása a nemzeti szabályok elfogadásának oka (*causa*) volt, azoktól a helyzetektől, amikor e szabályoknak az uniós jog nemzeti végrehajtására való alkalmazása egyszerű véletlen (*occasio*). Azonban ezt a megközelítést, legalábbis az ügy kimenetelét illetően nem vette át a nagytanács.

a) Az általános szint

45. A Bíróság már egyértelművé tette, hogy egy uniós jogi eszközzel vagy rendelkezéssel, vagy valamely uniós hatáskörbe tartozó területtel fennálló pusztán „anyagi” vagy „tematikus” kapcsolat nem elégséges ahhoz, hogy az uniós joggal való kapcsolatot meg lehessen állapítani.²⁴ Az uniós alapjogok alkalmazhatóságához „a szóban forgó területek közötti közelséget [...] meghaladó”²⁵, szilárdabb kapcsolatra van szükség.

46. Az ítélezési gyakorlat ezen kívül előterjesztett több olyan elemet is, amelyet az uniós joggal való kapcsolat „tesztelésére” alkalmazni lehet. A Bíróság annak megállapítására, hogy valamely jogi helyzet az uniós alapjogok hatálya alá tartozik-e, olyan kérdéseket dolgozott ki, mint „hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás uniós jogi rendelkezés végrehajtására irányul-e, hogy milyen jellegű ez a szabályozás, hogy az uniós jogi célokra is irányul-e, még akkor is, ha ez a szabályozás közvetetten befolyásolhatja az uniós jogot, valamint hogy létezik-e olyan uniós jogi különös szabályozás, amely az adott területen hatályos, vagy érintheti azt”.²⁶

47. Azonban e kritériumok nem tekinthetők sem kumulatív, sem kimerítő jellegűnek. Csupán indikatív kritériumok, amelyek célja, hogy a nemzeti bíróságoknak iránymutatást adjanak.²⁷ Függnek a szóban forgó jogi helyzet kontextusától.

48. Úgy tűnik, hogy *valamilyen fokú egyediségre* (vagy közelségre) szükség van.²⁸ Azonban ez az elem elég rugalmasnak tűnik. Nem szükséges, hogy *kifejezett kapcsolat* álljon fenn a szóban forgó nemzeti szabállyal.²⁹ Ezenfelül nem szükséges, hogy a szóban forgó nemzeti szabály tartalmát teljes mértékben az uniós jog határozza meg. A nemzeti rendelkezéseknek nem kell „tükrözniük” az uniós jogi rendelkezéseket ahhoz, hogy az uniós jog hatálya alá tartozzanak. A Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik továbbá, hogy az uniós alapjogok alkalmazandók azokban a helyzetekben, ahol a tagállamok tág mozgásteret élveznek,³⁰ vagy ahol a tagállamok élnek a kivételekkel, vagy a megengedett eltérések még az uniós jog hatálya alá tartoznak.³¹ Ennek ellenére az egyediség mértékének még mindig túl kell mutatnia valamely uniós célkitűzéssel vagy hatásköri területtel való kapcsolat pusztán fennállásán: normatív értelemben el kell érnie egy bizonyos szintet.³²

24 Lásd például: 2014. július 10-i Julián Hernández és társai ítélet (C-198/13, EU:C:2014:2055, 36. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

25 Lásd például: 2014. március 6-i Siragusa ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. pont); 2014. július 10-i Julián Hernández és társai ítélet (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. pont); 2016. október 6-i Paoletti és társai ítélet (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. pont). Lásd még a Charta keletkezése előtti ügyeket, például: 1997. május 29-i Kremzow ítélet (C-299/95, EU:C:1997:254, 16. pont); 1997. december 18-i Annibaldi ítélet (C-309/96, EU:C:1997:631), 21–23. pont).

26 A Bíróság több ítélete is utal ezekre a kritériumokra, lásd: 2012. november 8-i Lida ítélet (C-40/11, EU:C:2012:691, 79. pont); 2013. május 8-i Ymeraga és társai ítélet (C-87/12, EU:C:2013:291, 41. pont); 2014. március 6-i Siragusa ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 25. pont); 2014. július 10-i Julián Hernández és társai ítélet (C-198/13, EU:C:2014:2055, 37. pont).

27 Ezzel összefüggésben lásd: Thym, D., „Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta”, *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, 941–951. o., a 944. oldalon.

28 E tekintetben lásd: 1996. június 13-i Maurin ítélet (C-144/95, EU:C:1996:235, 11. és 12. pont); 2014. március 6-i Siragusa ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 26. és 27. pont); 2014. május 22-i Érsekcsanádi Mezőgazdasági ítélet (C-56/13, EU:C:2014:352, 50–56. pont); 2016. december 8-i Eurosaneamientos és társai ítélet (C-532/15 és C-538/15, EU:C:2016:932, 54. pont).

29 Wathelet főtanácsnok Berlio Investment Fund ügyre vonatkozó indítványa (C-682/15, EU:C:2017:2, 44. pont).

30 Lásd például: 2000. április 13-i Karlsson és társai ítélet (C-292/97, EU:C:2000:202, 35. pont); 2017. június 13-i Florescu és társai ítélet (C-258/14, EU:C:2017:448, 48. pont). E vitával kapcsolatban lásd: Saugmandsgaard Øe főtanácsnok Associação Sindical dos Juizes Portugueses ügyre vonatkozó indítványa (C-64/16, EU:C:2017:395, 52. és 53. pont); Bot főtanácsnok Florescu és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-258/14, EU:C:2016:995, 70. pont).

31 Lásd például: 2011. december 21-i N. S. és társai ítélet (C-411/10 és C-493/10, EU:C:2011:865, 65–68. pont); 2017. február 16-i C. K. és társai ítélet (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, 53. pont).

32 E tekintetben lásd: 2017. május 16-i Berlio Investment Fund ítélet (C-682/15, EU:C:2017:373, 38. és 39. pont). Lásd még: Wathelet főtanácsnok Berlio Investment Fund ügyre vonatkozó indítványa (C-682/15, EU:C:2017:2, 45. pont).

49. Ezenfelül, annak ellenére, hogy az uniós jog végrehajtását célzó nemzeti intézkedés célja viszonylag fontos,³³ nem mindig szükséges, hogy a szóban forgó nemzeti rendelkezés által elérni kívánt *célkitűzés* átfedésben legyen az uniós jog azon konkrét rendelkezéseinek célkitűzéseivel, amelyek az uniós jogrenddel való kapcsolatot létrehozzák.

50. Így például az európai elfogatóparancsról szóló kerethatározat³⁴ alkalmazásakor a tagállamoknak gondoskodniuk kell arról, hogy a fogva tartás feltételei nem ellentétesek a Charta 4. cikkében foglalt embertelen és megalázó bánásmód tilalmával, annak ellenére, hogy az európai elfogatóparancs semmiképpen nem foglalkozik a szabadságelvonással járó büntetések végrehajtására vagy a fogva tartás feltételeire vonatkozó normák meghatározásával.³⁵ Egy másik példa az eljárási jogok kérdésköre. A DEB ítéletben³⁶ a jogi személy költségmentességét szabályozó, általánosan alkalmazandó nemzeti jogi rendelkezések nem kifejezetten az uniós jog végrehajtására irányultak, és nem is pontosan egyeztetett a céljuk. Ugyanakkor a Charta 47. cikke szerinti hatékony bírói jogvédelemhez való jog szempontjából az uniós jog által biztosított jogorvoslatokkal – különösen az állam uniós jog szerinti felelősségének megállapítására irányuló keresetekre vonatkozó eljárásokkal – kapcsolatban az uniós jog hatálya alá tartoztak. *Szükségesek* voltak ahhoz, hogy biztosítani lehessen a bíróság előtti hatékony jogorvoslatot azok számára, akiknek az uniós jog által garantált jogait és szabadságait megsértették.

51. Az *eljárási* jogok példája más okból is jelentős: Az uniós jog nem mindig határoz meg vagy hoz létre eljárási szabályokat. Inkább a jog vagy kötelezettség anyagi jogi oldalára helyezi a hangsúlyt. Azonban eljárási jogokra az uniós jog tényleges érvényesülésének biztosításához szükség van. Ezzel összefüggésben vizsgálva mondta ki a Bíróság, hogy még ha az anyagi jogot vagy kötelezettséget létrehozó uniós jogi rendelkezések nem is szabályozzák kifejezetten, az eljárási alapjogokat, például a meghallgatáshoz való jogot, be kell tartani.³⁷ Egyebek mellett a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve akkor is érvényesül, ha a tagállam az uniós jog hatálya alatt jár el vagy hoz döntést, akkor is, ha az alkalmazandó uniós jogszabály nem ír elő kifejezetten konkrét eljárási követelményeket.³⁸

b) Hozzáadottérték-adó

52. Rátérve a héa és az adóügyi eljárások *konkrétabb* szintjére, a Bíróság a múltban a nemzeti héaszabályok, eljárások és intézmények több elemét is minden további nélkül az uniós jog – akár kifejezetten a héairányelv, akár a Szerződés rendelkezései – hatálya alá vonta. A pontos behajtás szankciókon keresztül történő érvényesítése a héairányelv „végrehajtásának” minősül.³⁹ A magát a héa behajtását eredményező közigazgatási eljárások létrehozása és alkalmazása az uniós jog hatálya alá tartozónak tekintendő.⁴⁰ Ennek következtében a megfelelő ellenőrzések létrehozása és az adómegállapítások során a tagállamok az uniós jog által előírt kötelezettségeket teljesítenek.

33 Lásd különösen: 2017. június 13-i Florescu és társai ítélet (C-258/14, EU:C:2017:448, 47. és 48. pont).

34 A 2009. február 26-i 2009/299/IB tanácsi kerethatározattal (HL 2009. L 81., 24. o.) módosított, európai elfogatóparancsról és a tagállamok közötti átadási eljárásokról szóló 2002. június 13-i 2002/584/IB tanácsi kerethatározatot (HL 2002. L 190., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 6. kötet, 34. o.; a továbbiakban: kerethatározat).

35 2016. április 5-i Aranyosi és Căldăraru ítélet (C-404/15 és C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, 84. és 88. pont).

36 2010. december 22-i DEB-ítélet (C-279/09, EU:C:2010:811, 33. pont, valamint az azt követő pontok).

37 Lásd például: 2014. november 5-i Mukarubega ítélet (C-166/13, EU:C:2014:2336, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 E tekintetben lásd: 2008. december 18-i Sopropé ítélet (C-349/07, EU:C:2008:746, 38. pont); 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Lásd például: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555), 2017. április 5-i Orsi és Baldetti ítélet (C-217/15 és C-350/15, EU:C:2017:264). Lásd még a Scialdone ügyre vonatkozó indítványom (C-574/15, EU:C:2017:553).

40 Lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 67. pont), ahol a Bíróság kimondta, hogy a „visszaélésszerű gyakorlat megállapítása nyomán hozott utólagos héamegállapítás [...] a héairányelv 2. cikke, 250. cikkének (1) bekezdése és 273. cikke, valamint az EUMSZ 325. cikk, vagyis az uniós jog végrehajtásának minősül a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében”.

53. Valójában a Bíróság megerősítette, hogy „a héabevallás benyújtásának és a nyilvántartás vezetésének a hiánya – amely követelmények révén sor kerülhet a héa alkalmazására és adóhatóság általi ellenőrzésére –, valamint a kiállított és megfizetett számlák nyilvántartásba vételének hiánya alkalmas arra, hogy akadályozza az adó pontos beszedését, és következésképpen veszélyeztesse a közös héarendszer megfelelő működését”.⁴¹ A tagállamok, ha ilyen helyzettel állnak szemben, különösen kötelesek „elfogadni valamennyi törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a [területükön biztosítsák] az esedékes héa teljes összegének beszedését [és ...] kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót”⁴².

54. Ezenfelül a Bíróság gyakran alkalmazta az uniós alapjogokat az adóbehajtással kapcsolatos bírósági és közigazgatási eljárások keretén belül.⁴³

c) Az észszerű funkcionális szükségszerűség korlátja?

55. Egyértelmű, hogy a Bíróság megközelítése ez idáig meglehetősen nagyvonalú volt. A jelen indítvány 43. pontjában felvázolt képzeletbeli skálán a héa konkrét összefüggésében a Bíróság a „héa pontos behajtását” inkább „általános rendelkezésként” értelmezi, amely az ezzel a kérdéssel foglalkozó nemzeti jogszabályokat nagy valószínűséggel az uniós jog hatálya alá vonja.

56. Azonban úgy tűnik, legalább egy korlátja van ennek az alkalomszerű, általános megközelítésnek. Ez a korlát kivételt képez a fenti általános szabály alól. Ez az (észszerűen előrelátható) funkcionális szükségszerűség szabálya. Ez a következőképpen foglalható össze: minden olyan nemzeti szabály, amely hozzájárul valamely uniós jogon alapuló nemzeti szintű kötelezettség hatékony megvalósulásához, még ha nem is kifejezetten e célból fogadták el, az uniós jog hatálya alá tartozik, *kivéve*, ha a szóban forgó nemzeti szabály elfogadása és működése észszerűen nem szükséges a releváns uniós jog érvényesítéséhez.

57. Így egy megfelelően működő nemzeti héarendszerrel összefüggésben észszerűen elvárható, hogy a tagállam a héa behajtása érdekében biztosítsa a közigazgatási eljárást és az esetlegesen felmerülő megfelelő szankciókat. Az is elvárható, hogy egy ilyen eljárás keretében az adóalanyokat megillessék bizonyos alapvető jogok, köztük a meghallgatáshoz való jog és a bírósági felülvizsgálathoz való jog. Az, hogy *konkrétan hogyan* biztosítják ezeket az elemeket, a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. Egy magasabb absztrakciós szinten azonban továbbra is észszerűen előrelátható elvárás, hogy ezek az elemek a héa pontos behajtásának szükséges részét képezzék. Ezzel szemben az, hogy az adóbevallás elektronikus vagy papír alapon történik-e, vagy hogy lesz-e irodai étkező az adóhivatalban, észszerűen nem tekinthető a héabeajtás működése szempontjából szükséges elemnek.

41 Lásd például: 2016. július 28-i Astone ítélet (C-332/15, EU:C:2016:614, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 Lásd például: 2008. július 17-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. pont); 2010. július 29-i Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ítélet (C-188/09, EU:C:2010:454, 21. pont); 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont).

43 Lásd például: 2012. március 29-i Belvedere Costruzioni ítélet (C-500/10, EU:C:2012:186, 24. pont, valamint az azt követő pontok) (a héa behajtásával kapcsolatos elévülési idő és az észszerű határidő elvét illetően); 2015. február 12-i Surgicare ítélet (C-662/13, EU:C:2015:89, 33. pont) (az adóhatóság visszaélésszerű gyakorlatra utaló gyanúja esetén alkalmazandó nemzeti közigazgatási eljárások vonatkozásában). A vámokra vonatkozóan lásd még: 2008. december 18-i Sopropé ítélet (C-349/07, EU:C:2008:746, 34. pont és az azt követő pontok) (az általános bejelentési időszakokat megállapító portugál általános adójogi törvény rendelkezéseire vonatkozóan); 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 28. pont és az azt követő pontok) (a meghallgatáshoz való jogra vonatkozóan).

d) Befejező rész: világítótornyokról és árnyékokról

58. Az már közismert, hogy az uniós jognak a fent felvázolt, olyan ügyekben megállapított hatályának értelmezése, amikor valamely tagállam uniós jogot hajt végre, legjobb esetben is hozzátétőleges szabálynak tekinthető. Különösen két olyan elem van, amelyek miatt nehéz a Bíróság jelenlegi ítélkezési gyakorlatából tágabb körben alkalmazható szabályt levonni.

59. Először is, ma az uniós jog a jogterületek széles körét fedi le. E területek közül sok olyan jogi aktust tartalmaz, amely hatályát és természetét tekintve feltűnően eltérő. Ezenfelül e területek közül nem mind halad azonos sebességgel. Azonban minden valamirevaló *általánosan* alkalmazandó hatásköri szabálynak tágabb körben kell alkalmazandónak lennie, vagyis nem korlátozódhat a héajogra, hanem transzverzálisan alkalmazhatónak kell lennie. Tulajdonképpen elég nehezen képzelhető el, hogy legyen egy teszt, amely alapján a héával kapcsolatos ügyekben megállapítható az uniós jog hatálya, míg egy másik a szociális biztonsággal kapcsolatos ügyekre vonatkozzon, és egy harmadik az igazságügyi együttműködés területén érvényesüljön, egy olyan altesztel, amely a büntetőjogra vonatkozik. Ugyanígy, ennek a szabálynak elsősorban normatív kritériumokra kell támaszkodnia, nevezetesen a szóban forgó uniós jog és nemzeti szabályok előzetesen felismerhető normatív jellemzőire, nem pedig a potenciális társadalmi hatásaikra.⁴⁴

60. Másodszor, az előzetes döntéshozatali eljárás egy egyedi ügyeken alapuló bírói együttműködési rendszer. Nem az a célja, hogy a nemzeti jogszabályt elvont módon felülvizsgálja, hanem hogy az uniós jogot a nemzeti bíró előtt folyamatban levő konkrét ügy vonatkozásában értelmezze. Az ily módon megállapított hatáskörön belül elkerülhetetlenül előfordul, hogy ha valamely konkrét ügyben bizonyítást nyer, hogy valamely tagállam eljárási vagy intézményi szerkezetének valamely eleme egyértelműen kapcsolódik az egyedi ügyben valamely uniós jogon alapuló joghoz, gyakorlatilag az uniós jog hatálya alá fog tartozni, annak ellenére, hogy ugyanez a nemzeti szabály, ha önmagában, elvont módon vizsgáljuk, nagy valószínűséggel nem tartozna az uniós jog hatálya alá.⁴⁵

61. Ugyanakkor, szemben az emberi létezés kérdésével, nem hiszem, hogy az, hogy valami az uniós jog hatálya alá tartozik-e, vagy sem, értelemszerűen bipoláris kérdés lenne: egy ügy vagy teljesen alá tartozna, vagy teljesen kívül esne azon.

62. A Bíróság már kimondta, hogy különbség van azon helyzetek között, amelyeket teljesen az uniós jog határoz meg, és azok között, amelyeknél a tagállamoknak jelentős mozgásterük van. Az utóbbi esetben az uniós alapjogok védelmi szintjének biztosítása mellett a nemzeti bíróságok jogosultak az alapvető jogok védelmével kapcsolatos nemzeti követelményeket alkalmazni.⁴⁶

⁴⁴ Számos olyan példát találunk az uniós jog különböző területein, amelyek megerősítik, hogy azok a hatásköri tesztek, amelyek a szabály későbbi társadalmi hatására próbálnak támaszkodni, a gyakorlatban nehezen (vagy sehogy nem) működnek, nem is beszélve annak veszélyéről, hogy az adott társadalmi hatás esetleg megváltozhat, ami gyakorlatilag azt jelentené, hogy az uniós jog idővel hol az uniós jog hatálya alá tartozik, hol nem. Egyik példa lehet erre, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés a műszaki szabványok és szabályok terén történő információszolgáltatási eljárás megállapításáról szóló, 1998. június 22-i 98/34/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 1998. L 204., 37. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 20. kötet, 337. o.) szerinti közzététel kötelezettség alá tartozó „egyéb követelménynek” minősüljön, meg kell győződnie arról, hogy *jelentősen befolyásolja-e az értékesítést* (lásd: 2016. július 7-i M. és S. ügyre vonatkozó indítványom [C-303/15, EU:C:2016:531, 63–66. pont]).

⁴⁵ Lásd például: 2013. november 28-i Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio végzés (C-258/13, EU:C:2013:810, 23. pont). Ez az ügy, a DEB-ügyhöz hasonlóan, jogi személyek költségmentességéről szólt. Azonban, amint azt a Bíróság kimondta, „DEB-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló üggyől eltérően – amelyben a Bíróság az állam felelősségének megállapítása iránti, az uniós jog alapján indított eljárás keretében értelmezte a Charta 47. cikkét – az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz semmiféle olyan konkrét információt, amely alapján azt lehetne megállapítani, hogy a Sociedade Agrícola olyan bírósági eljárás keretében nyújtott volna be költségmentesség iránti kérelmet, amelynek tárgya az uniós jog által rá ruházott jogok védelme.”

⁴⁶ 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 29. pont); 2013. február 26-i Melloni ítélet (C-399/11, EU:C:2013:107, 60. pont). Lásd például: 2013. május 30-i F. ítélet (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, 52–55. pont).

63. Kivetítve ezt a gondolatmenetet az uniós jog hatályának kérdésére, kell, hogy legyen egy skála, „az uniós jog hatálya alá tartozásnak” egyfajta fokozatossága, amely éppen az uniós jog konkrét és egyedi követelményéhez való *közelségen* alapul: minél közelebb van valamely helyzet egy egyértelműen meghatározott uniós jogi követelményhez, annál kevesebb mérlegelési jogkört élvez a tagállam, és annál alaposabb lesz a felülvizsgálat. Ezzel szemben minél jobban eltávolodik egy ügy valamely egyértelmű és egyedi uniós jogi szabálytól, miközben továbbra is az uniós jog hatálya alá tartozik, annál tágabb mérlegelési jogkör illeti meg a tagállamot a szóban forgó kötelezettség végrehajtása során.

64. Képletesen szólva, itt arra utalunk, hogy ahelyett, hogy a közmondásos fehér hollót keresnénk egy olyan egyértelmű és előrelátható teszt formájában, amely alapján megállapítható, hogy az uniós jog átültetése vagy végrehajtása esetén a tagállamok „az uniós jog hatályán belül járnak el”, amely teszt – be kell valljam – szerintem az uniós jog jelenlegi formájában nehezen található meg, a Bíróság esetleg magáévá tehetne egy bizonyos „világítótorony-megközelítést”: minél közelebb van valamely nemzeti szabály egy egyedi és konkrét uniós szabályhoz, annál kevesebb mozgástérrel rendelkezik. Ezzel szemben, minél messzebb van a világítótoronytól, amelynek fénye azért még eléri, annál kevésbé alapos felülvizsgálatnak lesz alávetve (vagyis nem váltja ki a fenti 55–57. pontban tárgyalt észszerű funkcionális szükségesség kizáró szabályát).

65. Egy dolog azonban továbbra is egyértelmű: ahol fény van, ott árnyék is van (az uniós alapjogok árnyéka).⁴⁷ Amennyiben a tagállamok az uniós jog értelmében kötelesek az uniós jog nevében biztosítani a hatékony végrehajtást, ezt a végrehajtást ugyanazon forrásból, vagyis az uniós alapjogokkal kell ellenőrizni. Elképzelhetetlen lenne, hogy az uniós jog a tagállamokat bizonyos tevékenységek (például a héa hatékony behajtására) kötelezze, miközben e tevékenység ellenőrzése és korlátjai hirtelen az uniós jog hatályán kívül esne.

5. A jelen ügyről

66. A jelen ügy az adóügyi eljárási kódex nemzeti szabályainak alkalmazására vonatkozik, a héa megállapítására és behajtására irányuló eljárás során érvényesülő egyéni védelemhez való jogokkal kapcsolatban.

67. Habár az adóügyi eljárási kódexben általánosan szereplő eljárási garanciákat az uniós jog kifejezetten nem írja elő, ezek a szabályok a héa pontos behajtására irányuló általános folyamat részét képezik. Nem tekinthető az eljárás szükségtelen vagy előre nem látható elemének az, hogy egy megfelelően lefolytatott héaeljárásban az adóhatóságnak kommunikálnia kell az adóalannyal, nem csak azért, hogy bizonyos mértékben tájékoztassa az illetőt a meghozandó határozatról, hanem azért is, hogy teljeskörűen meggyőződjön azokról a releváns tényekről, amelyekre határozatát alapozni kívánja.

68. Tulajdonképpen az annak megállapítására irányuló adóügyi ellenőrzés, hogy az illető a héa hatálya alá tartozik-e, és kereskedelmi ügyletei megfelelően dokumentálva vannak-e, tisztán a szöveget tekintve semmivel nem áll távolabb a héairányelv 213. cikkének (1) bekezdésétől és 242. cikkének (1) bekezdésétől, mint az „adóbírságok és adócsalás miatt indított büntetőeljárások” állnak a héairányelv 2. cikkétől, 250. cikkének (1) bekezdésétől és 273. cikkétől.⁴⁸

69. Ennek következtében a Bíróság hatáskörrel rendelkezik a kérdést előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmének megválaszolására.

⁴⁷ Ezzel visszakanyarodtunk az Åkerberg Fransson ítéletnek a fenti 29. pontban szereplő kiindulópontjához.

⁴⁸ Lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. pont).

C. Iratbetekintési jog a héabehajtási eljárásban

70. Előzetesen pontosítanám, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés csupán az igazgatási ügyiratban szereplő információhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés kérdésével foglalkozik. A jelen ügy tehát nem foglalkozik az adómegállapítás olyan (anyagi jogi) elemeivel, mint a felperesek adóalanyi minősége vagy az adóköteles tevékenységek jellegének meghatározása.

71. Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság megfogalmazása alapján a kérdésben kifejezetten a nemzeti közigazgatási gyakorlatra hivatkoznak. Ugyanakkor, amint azt a Bizottság előterjesztette, nem egyértelmű, hogy az adóhatóságok a jelen ügyben helyesen alkalmazták-e a nemzeti jogból a védelemhez való joggal – ideértve a meghallgatáshoz való jogot is – kapcsolatosan fakadó eljárási kötelezettségeket. Ezen egyedi ügyön túl az előzetes döntéshozatalra utaló végzés nem közöl további részleteket arra vonatkozóan, hogy mi is lehet a vitatott nemzeti gyakorlat. Így a nemzeti bíróság feladata lesz azt értékelni, hogy a nemzeti közigazgatási gyakorlat összhangban van-e a nemzeti joggal.

72. A fenti pontosítások alapján szükségesnek tartom, hogy újrafogalmazzam a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdést, hogy a Bíróság arra hasznos választ tudjon adni: a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve megköveteli-e, hogy a héa behajtására irányuló nemzeti közigazgatási eljárásban valamely magánszemély számára biztosítva legyen a hozzáférés valamennyi olyan, a közigazgatási iratok között található információhoz és dokumentumhoz, amelyet a hatóság a határozat meghozatala során figyelembe vett?

73. A fenti kérdésre vonatkozó válaszom az alábbi struktúrát követi: Először is megvizsgálom a jelen ügyben szóban forgó jogok pontos forrását (1), majd rátérek arra a kérdésre, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása pontosan mit kíván meg az információhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés vonatkozásában a héairányelv végrehajtására irányuló nemzeti közigazgatási eljárások keretén belül (2).

1. Az alkalmazandó jog vagy általános elv

74. A kérdést előterjesztő bíróság kérdését kizárólag a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvére vonatkozóan tette fel.⁴⁹ A kérdés illetően módon történő megfogalmazása véleményem szerint helyes. Sem a Charta 48. cikke, sem pedig 41. cikke nem alkalmazandó a jelen ügyben szereplő körülményekre.

75. Először is, a Charta 48. cikke jelen ügyben nem releváns. Ez a rendelkezés az ártatlanság véelmét és a „gyanúsított személyt” megillető védelemhez való jogot állapítja meg. Az alapeljárás felperesei nem „vádoltak”. Csupán az adókötelezettségüket megállapító adómegállapító határozatot hoztak velük szemben.⁵⁰

76. Másodszor, a Charta 41. cikke (2) bekezdésének b) pontjában az iratbetekintési jog kifejezetten a megfelelő ügyintézéshez való jog elemeként szerepel. Ez a rendelkezés azonban egyértelműen az uniós intézményekre, szervekre és hivatalokra korlátozódik (a). Ezenfelül, különbség van a Charta 41. cikke és a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve között (b), a pontos hatályát és tartalmát illetően.

⁴⁹ Szemben a 2014. július 17-i YS és társai ítélettel (C-141/12 és C-372/12, EU:C:2014:2081, 68. pont), ahol a Bíróság hangsúlyozta, hogy a kérdést kifejezetten a Charta 41. cikkére vonatkozóan tették fel.

⁵⁰ E tekintetben lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 83. pont). Annak ellenére, hogy jelen ügyben közigazgatási szankciókat szabtak ki a késedelmes fizetés miatt, sem előzetes döntéshozatal iránti kérelemben, sem pedig a felek által előterjesztett észrevételekben nem utal semmi arra, hogy ezek a szankciók büntetőjogi jellegűek lennének.

a) Az iratbetekintési jog mint a megfelelő ügyintézéshez való jog eleme

77. Némi kezdeti bizonytalankodás után⁵¹ a Bíróság ismételtlen megállapította a Charta szövegével összhangban, hogy a Charta 41. cikke kizárólag az európai uniós intézményekre, szervekre és hivatalokra vonatkozik.⁵²

78. Ez az értelmezés nem élvezett általános támogatást. Egy ezzel ellentétes vélemény is felmerült, amely szerint ez az értelmezés ellentétesnek tűnik a Charta 51. cikke (1) bekezdésének alkalmazási körére vonatkozó általános szabállyal. Kizárja a tagállami intézkedést, még akkor is, ha uniós jog végrehajtása során fogadták el.⁵³

79. Be kell vallanom, hogy én nem látok ilyen ellentmondást, legalább négy okból.

80. Először is, a szöveg nagyon egyértelmű. A Charta 41. cikkének (1) bekezdése hatályát az egész cikkekre vonatkozóan kifejezetten „az Unió intézményeire, szerveire és hivatalaira” korlátozza. Véleményem szerint rendkívül erős érv kell ahhoz, hogy lényegében bírói úton újraírjunk egy egyértelmű elsődleges jogi szabályt, amely ráadásul nem is olyan régen lett elfogadva.

81. Másodszor, azzal, hogy kifejezetten meghatározza a megfelelő ügyintézéshez való jognak szentelt rendelkezés azon címzettjeit, a Charta 41. cikke az (alkotmányos) jogalkotó arra irányuló akaratát fejezi ki, hogy az Európai Unióra, amikor az a *közvetlen közigazgatásán* keresztül jár el, sajátos rendelkezéseket fogadjanak el. A 41. cikk a Charta e sajátos rendelkezése alkalmazásának vonatkozásában lényegében a Charta hatályának az 51. cikk (1) bekezdésében szereplő általános meghatározásához képest egy saját *lex specialist* tartalmaz. Az ilyen értelmezésben nem látok semmi ellentmondásos vagy összeegyeztethetetlen vonást: tulajdonképpen teljesen általános, hogy valamely jogszabály saját (személyi, tárgyi) hatályát különböző módokon határozza meg. A hatályra vonatkozóan lehet egy olyan átfogó rendelkezés, amely ellenkező rendelkezés hiányában általánosan alkalmazandó. Ugyanis ezzel egy időben lehet egy vagy több olyan különös rendelkezés, amely meghatározza saját hatályát, például kimondva, hogy jelen aktus X. pontja vagy Y. címe csak személyek egy adott csoportjára vagy konkrét helyzetekben alkalmazandó.

82. Ez alapján a Charta 41. cikke egy olyan autonóm alapjog konkrét kifejeződésének tekintendő, amely a magánszemélyeket kizárólag akkor védi, ha az Európai Unió – a Szerződésekben „nyitott, hatékony és független európai igazgatásként”⁵⁴ leírt – *közvetlen közigazgatásával* találkozhatnak.

83. Harmadszor pedig ott van a rendszertani érv. Azon „címzettek” korlátozása, akik kötelesek tiszteletben tartani és betartani a Charta 41. cikkét, összhangban van a Charta általános gondolatmenetével, amely az V. címben szereplő több rendelkezésében is kifejezetten azon alapvető jogokat határozza meg, amelyek a magánszemélyeket akkor illetik meg, amikor az uniós közigazgatási és politikai szervekkel közvetlen kapcsolatba lépnek.⁵⁵

51 Lásd: 2012. november 22-i M. ítélet (C-277/11, EU:C:2012:744, 81–84. pont), ahol a Bíróság kimondta, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvét a Charta 41. cikke megerősítette, továbbá, hogy „e rendelkezés, amint az magából a szövegéből is következik, általános hatályú”.

52 Lásd: 2011. december 21-i Cicala ítélet (C-482/10, EU:C:2011:868, 28. pont); 2014. július 17-i YS és társai ítélet (C-141/12 és C-372/12, EU:C:2014:2081, 67. pont); 2014. november 5-i Mukarubega ítélet (C-166/13, EU:C:2014:2336, 44. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 83. pont); 2017. március 9-i Doux ítélet (C-141/15, EU:C:2017:188, 60. pont).

53 Lásd Wathelet főtanácsnok Boudjlida ügyre vonatkozó indítványát (C-249/13, EU:C:2014:2032, 47. pont), ahol a főtanácsnok a következőt állítja: „Véleményem szerint nem következetes, és a Bíróság ítélkezési gyakorlatával sem áll összhangban az, ha a Charta 41. cikkének szövegezése ilyen módon olyan kivételt rögzíthetne az 51. cikkében előírt szabály alól, amely lehetővé tenné a tagállamok számára, hogy ne alkalmazzák a Charta valamely cikkét, még akkor sem, amikor az Unió jogát hajtják végre. Ily módon jelzem, hogy egyértelműen a Charta 41. cikkének a tagállamokra való alkalmazhatósága mellett álllok, amennyiben azok az Unió jogát hajtják végre [...]”. E vitára vonatkozóan lásd még: Mengozzi főtanácsnok Bensada Benallah ügyre vonatkozó indítványa (C-161/15, EU:C:2016:3, 28–32. pont) és az M. ügyre vonatkozó indítványa (C-560/14, EU:C:2016:320, 27. pont); Bot főtanácsnok N. ügyre vonatkozó indítványa (C-604/12, EU:C:2013:714, 36. pont).

54 Az EUMSZ 298. cikk (1) bekezdése.

55 Ilyen például a dokumentumokhoz való hozzáférés joga (42. cikk); az európai ombudsmanhoz való fordulás joga hivatali visszasságok esetén (43. cikk); vagy a petíció Európai Parlamenthez történő benyújtásának joga (44. cikk). E jogok mindegyike logikusan a „címzettjeire” korlátozódik.

84. Végezetül ott van a tágabb alkotmányos érv. Tekintettel arra, hogy az alkotmányos jogalkotó határozottan és jól dokumentáltan kitartott amellett, hogy a Chartában rögzített jogoknak a nem szándékolt területekre való kiterjesztésének lehetőségét korlátozza,⁵⁶ a Charta egyes rendelkezései címzettjeinek kifejezett korlátozása aligha tekinthető egy akaratlan kihagyásnak vagy csupán elírásnak az alkotmányos jogalkotó részéről.⁵⁷

85. Összefoglalva, véleményem szerint a Charta 41. cikke olyan rendelkezésnek minősül, amely kifejezetten az Európai Unió közvetlen közigazgatására irányul, a védelem magas és autonóm szintjének létrehozása érdekében. A 41. cikk ezért jelen ügyben nem alkalmazható.

b) A védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve és a megfelelő ügyintézés elve

86. A Charta 41. cikkének hatályára vonatkozó okfejtés összefoglalja az általános elvek és a Chartában rögzített jogok kölcsönhatására vonatkozó általánosabb vita lényegét.⁵⁸ Éppen azért, mivel a Charta 41. cikke az Európai Unió *közvetlen* közigazgatására való hivatkozással határozza meg annak hatályát, a megfelelő ügyintézés és a védelemhez való jog elvével való kapcsolata továbbra is ellentmondásos témának számít.⁵⁹

87. Ugyanakkor egyértelmű, hogy a 41. cikk (2) bekezdése szerinti „megfelelő ügyintézéshez való jog” általános rendelkezése alá vont sok, különböző „operatív” elem szintén az uniós jog sajátos általános elveit tükrözi.⁶⁰ E tekintetben különösen fontos a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elve, amely magában foglalja a meghallgatáshoz való jogot vagy az indokolási kötelezettséget.⁶¹

88. Ugyanígy egyértelmű, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elve, amely a jelen ügyben szereplő körülményekre alkalmazandó, alkalmazandó az uniós jog hatálya alatt eljáró tagállamokra, ha a nemzeti hatóság valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személynek sérelmet okoz.⁶²

⁵⁶ A Charta 51. cikkének (2) bekezdése és az EUSZ 6. cikk (1) bekezdése.

⁵⁷ Egyes szerzők ezt a tagállamok elhallgatásához kötik: „The intention behind such drafting is to reassure Member States that they will not have to take into account the principle of good administration in purely national administrative procedures, including those involving application of Community law [E megfogalmazás mögött az áll, hogy megnyugtassák a tagállamokat: nem kell majd a megfelelő ügyintézés elvét figyelembe venniük a tisztán nemzeti jellegű igazgatási eljárásokban, ideértve azon eljárásokat is, amelyek a közösségi jog alkalmazását foglalják magukban]” – Dutheil de la Rochère, J., „The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration” in: Arnull, A. és társai (szerk.), *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2007, 157–172. o., a 170. oldalon. Lásd még: Kanska, K., „Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights” *European Law Journal*, 10. kötet, 2004., 296–326. o., a 310. oldalon.

⁵⁸ E vitára vonatkozóan lásd: Hofmann, H. és Mihaescu, C., „The relation between the Charter’s Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case” *European Constitutional Law Review*, 9. kötet, 2013., 73–101. o., a 73. oldalon.

⁵⁹ Általánosan lásd: Mihaescu Evans, B.C., *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, 7. kötet, Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. A kifejezetten a megfelelő ügyintézés általános elvét a nemzeti közigazgatási eljárásra alkalmazó, Charta előtti ítélkezési gyakorlat meglehetősen korlátozott. 2007. június 21-i Laub ítélet (C-428/05, EU:C:2007:368, 25. pont).

⁶⁰ E tekintetben lásd: 2014. május 8-i N. ítélet (C-604/12, EU:C:2014:302, 49. és 50. pont), ahol a Bíróság kimondta, hogy a Charta 41. cikkében szereplő megfelelő ügyintézéshez való jogot az uniós jog egyik alapelvét fejezi ki, valamint hogy „amennyiben [...] valamely tagállam az uniós jogot hajtja végre, a megfelelő ügyintézéshez való jogból következő követelményeket – többek között azt a minden személyt megillető jogot, hogy ügyeiben pártatlanul és észszerű időn belül járjanak el – alkalmazni kell az illetékes nemzeti hatóság által folytatott kiegészítő védelem nyújtására irányuló, az alapügyben is szóban forgóhoz hasonló eljárás során”. E tekintetben lásd még: 2012. november 22-i M. ítélet (C-277/11, EU:C:2012:744, 85. pont és az azt követő pontok); Kokott főtanácsnok LS Customs Services ügyre vonatkozó indítványa (C-46/16, EU:C:2017:247, 77. pont).

⁶¹ Lásd például: 1987. október 15-i Heylens és társai ítélet (222/86, EU:C:1987:442, 15. pont); 2014. november 5-i Mukarubega ítélet (C-166/13, EU:C:2014:2336, 45. pont, valamint az azt követő pontok); 2014. december 11-i Boudjlida ítélet (C-249/13, EU:C:2014:2431, 30–34. pont).

⁶² Lásd: 2013. október 22-i Sabou ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89. Másfelől kétséges, hogy az olyan általános elv, mint amilyen a jelen ügyben a védelemhez való jog, ugyanazzal a hatállyal bírna, mint a Charta 41. cikke. Egyfelől, a Charta 41. cikkének szövegében szereplő kifejezett korlátozás miatt annak tartalmát, ahogy azt Kokott főtanácsnok megfogalmazta, egyszerűen „nem lehet minden további nélkül a tagállami hatóságokra alkalmazni, még ha azok [az uniós] jogot hajtják is végre”.⁶³ Elvontabban, ha mégis alkalmaznánk rájuk, azzal veszélyesen közel kerülnénk a Charta 41. cikke kifejezett rendelkezéseinek megkerüléséhez.

90. E fontos észrevétel alapján a 41. cikk minden egyes elemét körültekintően és egymástól függetlenül kell megvizsgálni. Különösen ez a helyzet az iratbetekintési joggal kapcsolatban, amely a 41. cikk szövegébe a bírói jogfejlődés útján került be, amely az uniós intézmények versenyjogi gyakorlatának értékeléséből ered.⁶⁴

91. Összefoglalva, az alkalmazandó általános elv a védelemhez való jog tiszteletben tartása. Az uniós jog tagállamok általi alkalmazását illetően a tartalma eltérhet a Charta 41. cikkében biztosított (egyedi vagy autonóm) garanciák tartalmától, amelyek az EU közvetlen közigazgatására alkalmazandók. E megfontolásokra tekintettel megvizsgálom a védelemhez való jog követelményeit a következő szakaszban, azon körülmények között, amelyek az alapeljárásban szerepeltek.

2. Az uniós jog hatálya alá tartozó nemzeti határozat alapját képező információkhoz és dokumentumokhoz való hozzáférés

92. A felperesek előadták, hogy a Charta 41. cikke (2) bekezdésének b) pontjában foglalt ügyiratba való betekintési jogot a nemzeti jog az adóügyi eljárásokkal összefüggésben nem kifejezetten szabályozza.⁶⁵ Ezért az adóalanyok a meghallgatáshoz való jogukat úgy gyakorolják, hogy az ügyiratukhoz nem igazán férnek hozzá. Pontosabban, a felperesek kifejtették, hogy a közigazgatási eljárás során nem fértek hozzá minden olyan dokumentumhoz, amely az ügyiratukban szerepel, és különösen azokhoz, amelyek az adóügyi ellenőrzés hivatalos megindulása előtt gyűjtöttek.⁶⁶ Az adóügyi ellenőrzés előtt gyűjtött dokumentumot csak a bírói szakaszban, a kérdést előterjesztő bíróság előtt csatolták az ügyirathoz. Ezek a dokumentumok az eredeti adómegállapító határozatban említett mellékletekben nem szerepeltek. A felperesek szerint ezeket a dokumentumokat eltitkolták, hogy az adóügyi ellenőrzés tényleges megkezdéséig elfedjék annak létezését.

93. A felperesek ezenfelül kifejtik, hogy a nemzeti eljárás keretében nincs lehetőség új érvek előterjesztésére a bírói szakaszban, vagyis miután a közigazgatási ügyiratot a nemzeti jog rendelkezéseinek megfelelően megküldték a bírónak. A felperesek egyebek mellett azzal érvelnek, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata⁶⁷ alapján az iratbetekintési jog megsértése nem orvosolható azzal, hogy a bírósági eljárás szakaszában biztosítják azt. A felperesek szerint ilyen helyzetben az érintetteknek nem kell bizonyítaniuk, hogy ha biztosították volna számukra az iratbetekintési jogot, a közigazgatási eljárás eredménye más lett volna, csupán azt, hogy a közigazgatási ügyiratban szereplő bizonyítékokat saját védelmére fel tudta volna használni.

⁶³ Kokott főtanácsnok Mellor ügyre vonatkozó indítványa (C-75/08, EU:C:2009:32, 25. pont).

⁶⁴ E tekintetben lásd: 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). Lásd még: Léger főtanácsnok BPB Industries és British Gypsum kontra Bizottság ítélet (C-310/93 P, EU:C:1994:408, 112. pont, valamint az azt követő pontok). Ezen „eredet” magyarázatául általánosan lásd: Nehl, H. P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Oxford, 1999., 45. o., valamint az azt követő oldalak.

⁶⁵ Az ügyben alkalmazandó adóügyi eljárási kódex 9. cikkének (1) bekezdésére, 43. cikke (2) bekezdésének j. pontjára, és 107. cikkének (2) és (4) bekezdésére hivatkoznak.

⁶⁶ Egyebek mellett azt állítják, hogy nem biztosították számukra a hozzáférést néhány olyan információhoz, amely releváns lehetett. Azt állítják, hogy az adóhatóság által az adóügyi ellenőrzés hivatalos megindítása előtt megszerzett információk, mint például a közjegyzőkkel és bankokkal folytatott egyeztetés, különböző adatbankok lehívása, más hatóságokkal folytatott információcseré, vagy a többi tagállam segítségének kérése, szintén az iratbetekintési jog hatálya alá kell, hogy tartozzon.

⁶⁷ A felperesek szóbeli és írásbeli előterjesztéseik során ismételten hivatkoztak a 2011. október 25-i Solvay kontra Bizottság ítéletre (C-109/10 P, EU:C:2011:686, 54–57. pont).

94. A Bizottság és a román kormány nem értenek egyet a felperesek érvelésével. Véleményük szerint a védelemhez való jog a jelen ügyben nem sérült.

95. A román kormány szerint a nemzeti jog releváns rendelkezései végig biztosítják a döntéshozatal előtti meghallgatáshoz való jogot és az adóalany tájékoztatáshoz való jogát az eljárás során.⁶⁸ A nemzeti jog szerint az adóhatóságnak be kell mutatnia az adóalany részére az adóügyi ellenőrzési jelentés tervezetét, amelyben szerepelnek az ellenőrzés megállapításai és adóügyi következményei, amely alapján az adóalanynak lehetősége van kifejezni véleményét. A végleges adóügyi ellenőrzési jelentést a hatóság által az adómegállapító határozat alapjául figyelembe vett releváns dokumentumokat tartalmazó mellékleteivel együtt közlik az adóalannal. Ezenfelül a román kormány azt állítja, hogy a fenti követelmények megsértése a végleges közigazgatási aktus megsemmisítéséhez vezet.

96. Hasonlóképpen a Bizottság is azt állítja, hogy a védelemhez való jog nem sérült. A felperesek nem kértek iratbetekintést és nem reagáltak, amikor az adóhatóságok tájékoztatták őket, hogy a bírósági eljárás keretében hozzáférhetnek a dokumentumokhoz. A felperesek nem hivatkoztak arra, hogy nem ismerik az adóügyi határozat alapjául szolgáló dokumentumok tartalmát. A Bizottság szerint a meghallgatáshoz való jogot tiszteletben tartják, ha a határozat olyan bizonyítékokon alapul, amelyeket a felperes közölt olyan jogi és ténybeli keretek között, amelyek számára ismertek voltak. Ezenfelül a bírói szakaszban biztosítandó iratbetekintési joggal kapcsolatban a Bizottság azt állítja, hogy a felperesek nem bizonyították, hogy azokra a dokumentumokra, amelyekhez nem fértek hozzá, és amelyek alapján a határozat megszületett, védelmükben hivatkozhattak volna.

97. Véleményem szerint a felperesek érvelésének nem lehet helyt adni. Mielőtt kifejteném, miért, néhány kérdést pontosítani kell.

a) Hozzáférés – pontosan mihez?

98. Jelen ügyben a probléma egy részét az okozza – ami már elfogadhatósági szakaszban is kiderült –, hogy nem teljesen egyértelmű, hogy a felperesek pontosan mihez is kérnek hozzáférést, továbbá hogy mit kellett volna biztosítani számukra, és mit nem. Az egyértelműség e hiánya a tárgyaláson még jobban felerősödött, amikor nyilvánvalóvá vált, hogy a különböző felek az „iratbetekintés” alatt egészen más dolgokat értek. Így a jelen ügyben kért információ tartalma bizonytalan marad.

99. Ebből kifolyólag, mielőtt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzésében továbbmennénk, három változót pontosítani kell: *mi, mikor és hogyan*.

100. A „mi” az iratbetekintési jog tárgyára vonatkozik: mi is pontosan az „irat”, amelybe a betekintést kérik? A teljes eljárásra vonatkozó közigazgatási ügyiratban szereplő teljes dokumentumcsoport, vagy csak a határozat alapjául szolgáló ügyiratban szereplő konkrét dokumentumok? A teljes ügyirat vélhetően azt a teljes ügyiratot jelentené, amelybe beletartoznak az elfogadott határozattal nem közvetlenül kapcsolatos bizonyítékok, mint amilyenek a belső feljegyzések, piszkozatok, kisegítő számítások, valamint a harmadik felektől beszerzett információ.

101. A „mikor” a betekintés „időzítésére” vonatkozik, valamint arra, hogy az információk és a dokumentumok esetleg különböző időpontokban kerültek összegyűjtésre: az előzetes vizsgálatkor, a hivatalos adómegállapítást eredményező igazgatási vizsgálat időszaka alatt, vagy később, a végrehajtási szakban.

⁶⁸ Az adóügyi eljárási kódex 9., 43. és 107. cikkére hivatkozik, amelyeket jelen indítvány 10–12. pontjában idéztünk.

102. A „hogyan” arra vonatkozik, ahogyan a hozzáférést biztosítják: történhet a felperes kérésére, vagy az adóhatóság felhívására, vagy talán hivatalból kell biztosítani, ami vélhetően azt jelentené, hogy az adóhatóság köteles lenne az ügyiratot vagy annak egy részeit lemásolni és megküldeni a felperesnek anélkül, hogy erre kifejezetten megkérnék.

103. Amennyiben jól értettem a felperesek érveit, amelyek a tárgyaláson bővebb kifejtésre kerültek, úgy tűnik, azt kérik, hogy automatikusan férjenek hozzá az adómegállapításra irányuló eljárásra vonatkozó teljes közigazgatási ügyirathoz, akár már az előzetes vizsgálati szakasz elérésekor, valamint, hogy az ügyirathoz való hozzáférés jogát a hatóságoknak számukra hivatalból biztosítaniuk kell anélkül, hogy ezt akár kérniük kellene.

104. E felvetésre a válasz szerintem egyértelműen „nem”: az uniós jog a védelemhez való jogra vonatkozó általános elve ilyen jogot nem biztosít. Véleményem szerint a védelemhez való jogból a jelenlegihez hasonló nemzeti eljárás keretében ennél határozottabb és árnyaltabb dolog vezethető le: a magánszemélynek kérésre biztosítani kell a hozzáférést a közigazgatás által elfogadni tervezett közigazgatási határozat alapjául szolgáló információkhoz és dokumentumokhoz.

b) Az uniós versenyjog iratbetekintési jogával való analógia (hiánya)

105. A felperesek érveik alátámasztása érdekében a Bíróságnak a versenyjogi ügyekben hozott, iratbetekintéssel kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára hivatkoztak. Először is, ezen ítélkezési gyakorlat alapján véleményük szerint az egész ügyíratra kiterjedő iratbetekintési jogról beszélhetünk. Másodszor azzal érvelnek, hogy az említett jog megsértésének következményeként meg kell semmisíteni a határozatot, ha az érdekelt az iratokat felhozhatta volna védelmére.

106. A Bíróság ítélkezési gyakorlata megerősíti, hogy azt, hogy a védelemhez való jog megsértésére egy adott ügyben sor került-e, nem csak a szóban forgó konkrét körülmények alapján kell értékelni, hanem az érintett aktus jellegét és a szóban forgó kérdést szabályozó jogszabályokat is figyelembe kell venni.⁶⁹ Ez azt jelenti, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartásának elvéből eredő konkrét követelmények, valamint az annak megsértéséből eredő következmények a fenti elemektől függően eltérőek lehetnek. Ezzel összefüggésben fontos, hogy megfelelően figyelembe vegyük azon uniós jogi rendelkezések rendszerét és hatályát, amelyekben belül a tagállamok eljárnak, mivel ha e rendelkezések nem írnak elő konkrét eljárási biztosítékokat (és így az uniós jog nem tekinthető úgy, mint amely teljes mértékben meghatározza a jogi helyzetet), a védelemhez való jogot főszabály szerint a nemzeti eljárásjognak kell biztosítania.

107. Ezzel kapcsolatban a felperesek fent említett állítása nem veszi figyelembe a versenyjogi esetek és más, az uniós jog, például a héabehajtási eljárás hatálya alatt folytatott általános nemzeti eljárások jellege közötti alapvető különbséget. Különösen két kritikus pontot kell hangsúlyozni.

108. Először is, az eljárások jellege egyszerűen nagyon más. A versenyjog olyan jellegű és mértékű szankciókat ír elő, amelyek kvázi büntetőjogi jellegűek.⁷⁰ Ezzel szemben a jelen ügyben folytatott eljárások a fizetendő adó összegének megállapítására szolgálnak.⁷¹ Hacsak nem fogadjuk el a politikai filozófia meglehetősen periferikus irányvonalait, az adó kivetése és behajtása aligha tekinthető büntetőjogi jellegűnek.

⁶⁹ Lásd például: 2014. november 5-i Mukarubega ítélet (C-166/13, EU:C:2014:2336, 54. pont); 2017. május 16-i Berlioz Investment Fund ítélet (C-682/15, EU:C:2017:373, 97. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁷⁰ E tekintetben lásd: 1999. július 8-i Hüls kontra Bizottság ítélet (C-199/92 P, EU:C:1999:358, 150. pont). Lásd még: az Emberi Jogok Európai Bíróságának 2011. szeptember 27-i A. Menarini Diagnostics S.r.l. kontra Olaszország ítélete (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, 38–42. §). Ennek megfelelően a Bíróság kimondta, hogy a Charta 48. cikke a versenyjogi eljárás vonatkozásában alkalmazandó. Lásd például: 2012. november 22-i E.ON Energie kontra Bizottság ítélet (C-89/11 P, EU:C:2012:738, 72. és 73. pont).

⁷¹ Lásd a fenti 50. lábjegyzetet.

109. Másodszor, az uniós versenyjogi eljárásokban biztosítandó iratbetekintési jogra vonatkozó ítélkezési gyakorlat olyan autonóm normát ír elő, amelyet az uniós intézményeknek a magánszemélyekre szankciókat megállapító határozataik elfogadása során alkalmazniuk kell. Ezekre az eljárásokra és következményeikre csak és kizárólag az uniós jog vonatkozik. A védelem szintjének így az uniós jognál fogva kellőképpen szilárdnak és magasnak kell lennie, mivel ilyen határozatokat csak uniós intézmények fogadhatnak el és vizsgálhatnak felül. A versenyjogban biztosítandó iratbetekintési jogra vonatkozó konkrét ítélkezési gyakorlat e konkrét összefüggésben fejlődött ki, párhuzamosan a szóban forgó kérdés uniós jogi gyakorlatának fejlődésével.⁷²

110. Ezzel szemben konkrét uniós jogi eljárási szabályok hiányában a védelemhez való jog tiszteletben tartásának eljárási feltételeit és a védelemhez való jog megsértésének következményeit főszabály szerint a nemzeti jog szabályozza.⁷³ Természetesen vannak követelmények, azonban ezek a már felvázolt⁷⁴ okok miatt más szintet határoznak meg.

111. A jelen eljárásban a felperesek által hivatkozott ítélkezési gyakorlat ezért nem ültethető át a héra behajtására vonatkozó nemzeti eljárásokra.

c) A védelemhez való jog tényleges érvényesülése

112. Akkor miben ragadhatók meg ezek a követelmények? A tagállamok erre vonatkozó döntési lehetőségét az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés jól ismert követelményei korlátozzák. A nemzeti eljárási szabályoknak hasonlóknak kell lenniük az összehasonlítható helyzetben alkalmazandó nemzeti szabályokhoz. Nem tehetik az uniós jog szerinti védelemhez való jog gyakorlását gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé.⁷⁵

113. Véleményem szerint, és ezt majd a nemzeti bíróságnak kell megerősítenie, nem nyert bizonyítást, hogy a jelen ügyben szóban forgó nemzeti eljárási szabályok megsértették volna az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményeit.

114. Az említett követelmények közül az elsőt illetően meg kell jegyezni, hogy a jelen ügy általános, nem csak a héra korlátozódó adójogi szabályokkal foglalkozik. Így az *egyenértékűség* követelménye értelemszerűen teljesül.

115. A *tényleges érvényesülés* követelményének vizsgálata ennél bonyolultabb. Vizsgálata lényegében átfedésben van a védelemhez való jog anyagi tartalmának értékelésével.⁷⁶

116. Először is, az ügyirathoz, mint a közigazgatási hatóságok birtokában lévő *teljes körű* dokumentumcsomaghoz való hozzáférést egyértelműen meg kell különböztetni a végleges közigazgatási határozat alapjául szolgáló dokumentumokhoz való hozzáférés jogától.

⁷² A Szerződés 81. és 82. cikkében meghatározott versenyszabályok végrehajtásáról szóló, 2002. december 16-i 1/2003/EK tanácsi rendelet (HL 2003. L 1., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 8. fejezet, 2. kötet, 205. o.).

⁷³ Lásd például: 2013. szeptember 10-i G. és R. ítélet (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, 35. pont); 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. pont); 2014. december 11-i Boudjlida ítélet (C-249/13, EU:C:2014:2431, 41. pont).

⁷⁴ Jelen indítvány fenti 62–65. pontja.

⁷⁵ E tekintetben lásd: 2008. december 18-i Sopropé ítélet (C-349/07, EU:C:2008:746, 38. pont); 2014. július 3-i Kamino International Logistics és Datema Hellmann Worldwide Logistics ítélet (C-129/13 és C-130/13, EU:C:2014:2041, 75. pont).

⁷⁶ Lásd például, hogy a Bíróság kimondta, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményei „megtestesítik” a védelemhez való jogot. Lásd: 2014. november 5-i Mukarubega ítélet (C-166/13, EU:C:2014:2336, 52. pont); 2014. december 11-i Boudjlida ítélet (C-249/13, EU:C:2014:2431, 42. pont).

117. A közigazgatási határozat alapjául szolgáló dokumentumokhoz és információkhoz való hozzáférés valóban szorosan kapcsolódik a védelemhez való jog mint uniós jogi alapelv és különösen a meghallgatáshoz való jog tényleges tiszteletben tartásához. Ezen elvvel összhangban „azon határozatok címzettjei számára, amelyek e címzettek érdekeit érzékelhetően érintik, lehetővé kell tenni, hogy hasznosan kifejthessék álláspontjukat azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv határozatát alapozni kívánja”⁷⁷.

118. A meghallgatáshoz való jog relevanciáját a Bíróság úgy fogalmazta meg, hogy „a szabálynak [...] az a célja, hogy az illetékes hatóság megfelelően figyelembe vehesse a releváns adatok és tények összességét. Az érintett személy vagy vállalkozás hatékony védelmének biztosítása érdekében e szabálynak többek között az a célja, hogy kijavíthassanak valamilyen hibát, vagy személyes helyzetükre vonatkozó olyan tényekre hivatkozhassanak, amelyek a határozat elfogadása ellen szólnak, vagy az ellen, hogy a határozat ezt vagy azt tartalmazza”⁷⁸.

119. Úgy vélem, hogy a közigazgatási határozat alapját képező információkhoz vagy dokumentumokhoz való, ily módon meghatározott hozzáférés megfelelően és hatékonyan biztosítja a meghallgatáshoz való jogot, és így a védelemhez való jogot is. Lehetővé teszi, hogy az adóalany a közigazgatási határozat alapjául szolgáló fő elemekre vonatkozó álláspontját kifejtse.

120. Ezenfelül hozzátehetjük, hogy az álláspontjának ilyen időben és megfelelő módon történő ismertetése nem csak az adóalany érdekét szolgálja. Az adóhatóságnak is az az érdeke, hogy a vonatkozó információk alapján megfelelő határozatot fogadjon el. Az ilyen információcsere kollaboratív felállást alakít ki, amely lehetővé teszi a magánszemély és a hatóság közötti folyékony kommunikációt.

121. Ennek megfelelően nem a teljes ügyiratba való betekintés, hanem a közigazgatási határozat alapjául szolgáló fő információkhoz vagy dokumentumokhoz való hozzáférés joga áll fenn. Ezenfelül az időbeli elemnek a vonatkozó információk körére való átültetését illetően osztom a Bizottság azon nézetét, amely szerint a vizsgálati szakaszt, amelyben az információkat gyűjtötték, meg kell különböztetni a kontradiktórius szakasztól.⁷⁹ Ezért, amennyiben az ilyen dokumentumok nem képezik a határozat alapját, az uniós jog alapján nem látok kötelezettséget arra, hogy a vizsgálati szakaszban begyűjtött valamennyi dokumentumhoz és információhoz biztosítani kellene a hozzáférést, még akkor sem, ha az előzetes szakaszban összegyűjtött információ hozzájárult ahhoz, hogy a javasolt kiigazítást elfogadják.

122. Végezetül meg kell jegyezni, hogy amint a Bizottság helyesen állítja, véleményem szerint nincs olyan követelmény, amely alapján hivatalból biztosítani kellene a vonatkozó dokumentumok vagy információk közlését. Az adóalanyoktól elvárható, hogy a rájuk vonatkozó eljárási kereteken belül kellő körültekintéssel járjanak el. A nemzeti eljárási kereteknek olyan megoldásokat kell kialakítaniuk, amelyek lehetővé teszik, hogy az adóalany a vonatkozó információkhoz igény szerint – vagyis kérelemre – hozzájusson.⁸⁰

⁷⁷ Lásd például: 2008. december 18-i Sopropé ítélet (C-349/07, EU:C:2008:746, 37. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses-ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 84. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁷⁸ Lásd például: 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).

⁷⁹ Lásd: 2013. október 22-i Sabou ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 40. és 41. pont).

⁸⁰ Több dokumentum összhangban van ezzel a véleménnyel, mint például az Európa Tanács Miniszteri Bizottságának a közigazgatási hatóságok aktusaival kapcsolatban az egyének védelméről szóló (77) 31. sz. határozata (II. elv) vagy a helyes hivatali magatartásnak az európai ombudsman által elfogadott európai kódexe (22. cikk).

123. A jelen ügyben, amint azt a Bizottság és a román kormány is előadta, a nemzeti jog alkalmazandó rendelkezései úgy tűnik, biztosítják azt a jogot, hogy az adóalany a határozat elfogadása előtt kifejthesse a releváns tényekre és körülményekre vonatkozó álláspontját (az adóügyi eljárási kódex 9. cikkének (1) bekezdése). A rendelkezések továbbá meghatározzák a tájékoztatáshoz, valamint egyebek mellett az ahhoz való jogot, hogy kézhez kapják az adóügyi ellenőrzés jelentéstervezetét, amely tartalmazza a megállapításokat és az adójogi következményeket (az adóügyi eljárási kódex 107. cikkének (2) bekezdése).

124. Véleményem szerint – a nemzeti bíróság felülvizsgálatától függően – nem tűnik úgy, hogy a jogi keret lehetetlenné vagy rendkívül nehézé tenné a meghallgatáshoz való jog megvalósulását. Amint azt már kimondtuk, a nemzeti bíróságnak kell ezután meggyőződnie arról, hogy e szabályokat a felperes egyedi ügyében betartották-e, és hogy lehetnek-e más potenciálisan problémás elemek a nemzeti közigazgatási gyakorlatban.⁸¹

125. Végezetül a felperes arra vonatkozó érvelését illetően, miszerint a bírói szakaszban nem lehet új jogalapot előterjeszteni, a Bíróságnak nem áll rendelkezésére bizonyíték arra, hogy a kérdést megfelelően el tudja bírálni. Ez a kérdés a nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatalra utaló végzésben nem szerepelt. Jelen eljárás során a felperes hivatkozott rá, azonban a román kormány határozottan cáfolta. Ilyen körülmények között csak emlékeztetni lehet arra, hogy a Charta 47. cikkében rögzített hatékony bírósági jogorvoslathoz való jog 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”⁸².

126. A fentiek alapján véleményem szerint a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdést a következőképpen kell megválaszolni: a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elve megköveteli, hogy a hea behajtására irányuló nemzeti eljárásban a magánszemély kérelemre hozzáférhessen a héafizetési kötelezettségét megállapító közigazgatási határozat alapjául szolgáló információkhoz és dokumentumokhoz.

V. Véggövetkeztetések

127. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Curtea de Apel Cluj (fellebbviteli bíróság, Kolozsvár, Románia) által feltett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elve megköveteli, hogy a hozzáadottérték-adó behajtására irányuló nemzeti eljárásban valamely magánszemély kérelemre hozzáférhessen a héafizetési kötelezettségét megállapító közigazgatási határozat alapjául szolgáló információkhoz és dokumentumokhoz.

⁸¹ Lásd a jelen indítvány 71. pontját.

⁸² 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 87. pont).