



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2013. június 6.¹

C-276/12. sz. ügy

Jiří Sabou
kontra
Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu

(a Nejvyšší správní soud [Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Eljárás — Tagállamok közötti segítségnyújtás a közvetlen adózás területén —
77/799/EGK irányelv — Információcsere megkeresés alapján — Az adóalany eljárási jogai”

I – Bevezetés

1. Manapság nehéz nem foglalkozni a labdarúgással. A labdarúgás szinte mindenkit érdekel, az adóhatóságot is.
2. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a cseh adóhatóságnak egy hivatásos labdarúgó bevételei iránti érdeklődésére vonatkozik. E hatóság az ellenőrzése során érdeklődő szövetségesekre talált más tagállamok adóhatóságaiban, amelyek hivatásos labdarúgó kluboknál és egy ügynökségnél végeztek vizsgálatokat. Mindenestre a szövetséges adóhatóságok információi a hivatásos labdarúgóra nézve olyan hátrányosak voltak, hogy ez utóbbi megtámadta a vizsgálatok eredményeit, különösen azért, mert úgy véli, hogy a vizsgálatok során sérültek az eljárási jogai.
3. A Bíróságnak ezúttal a tagállamok adóhatóságainak határokon átnyúló együttműködése keretében kell megvizsgálnia az adóalany ezen eljárási jogainak terjedelmét. Ez nemcsak az alkalmazandó másodlagos jog, hanem a hivatásos labdarúgók alapvető jogainak figyelembevételét is igényli. A Bíróság eljárási jogokra vonatkozó megállapításainak pedig nemcsak a labdarúgás iránt érdeklődők számára lesz jelentősége, hanem azok hatással lesznek az adójog egészére, valamint a versenyjogra is.

¹ — Eredeti nyelv: német.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

1. Az Európai Unió Alapjogi Chartája

4. Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 2000. december 7-i, 2007. december 12-én kiigazított szövegének (a továbbiakban: Charta) 41. cikke „A megfelelő ügyintézéshez való jog” cím alatt szabályozza a meghallgatáshoz való jogot:

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

(2) Ez a jog magában foglalja:

a) mindenkinek a jogát arra, hogy az őt hátrányosan érintő egyedi intézkedések meghozatala előtt meghallgassák;

[...]”

2. A 77/799/EGK irányelv

5. A 77/799/EGK irányelv² 2012. december 31-ig³ különösen a közvetlen adózás területén szabályozta a tagállamok közötti segítségnyújtást (a továbbiakban: a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv). Az 1. cikkének (1) bekezdése szerint a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással „minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a [jövedelemadók] [...] pontos megállapítását”.

6. A segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke szabályozza az „Információcser[ét] megkeresés alapján”:

„(1) Egy tagállam illetékes hatósága egy adott ügyben kérheti egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására. [...]

(2) Az (1) bekezdésben említett információ megküldése céljából a megkeresett tagállam illetékes hatósága megszervezi a kért információ összegyűjtését.

A keresett információ megszerzése érdekében a megkeresett hatóság vagy az ez utóbbi által igénybe vett közigazgatási hatóság úgy cselekszik, mintha a saját feladatait teljesítené, vagy a saját tagállamában egy másik hatóság megkeresésére járna el.”

2 — Az 1979. december 6-i 79/1070/EGK tanácsi irányelvvél (HL L 331., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 77. o.), az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvél (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.), a 2003. október 7-i 2003/93/EK tanácsi irányelvvél (HL L 264., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 403. o.), a 2004. április 21-i 2004/56/EK tanácsi irányelvvél (HL L 127., 70. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 13. o.), a 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelvvél (HL L 359., 30. o.) és a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvél (HL L 363., 129. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.).

3 — Lásd az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL L 64., 1. o.) 28. cikkét.

B – *A cseh jog*

7. A segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvet a 253/2000. sz. törvény⁴ ültette át a cseh jogba.

8. A cseh eljárásjog szerint az adóalany jogosult arra, hogy a cseh adóhatóságok által felvett bizonyítás során részt vegyen a tanúmeghallgatáson, és ott kérdéseket tegyen fel.

III – Az alapeljárás és a Bíróság előtti eljárás

9. Az alapeljárásban Jiří Sabou a 2004. évben szerzett jövedelmeinek a Cseh Köztársaságban való megadóztatásáról szóló határozatot kifogásolja. J. Sabou abban az évben hivatásos labdarúgó volt.

10. A megtámadott határozatot az adóellenőrzést követően 2009. május 28-án hozták, amely az eredeti határozattal szemben 221 904 CZK (megközelítőleg 8600 euró) összeggel növelte az adót. A növekedés abból eredt, hogy nem ismerték el azokat a költségeket, amelyeket J. Sabou a budapesti székhelyű Solomon Group Kft. által nyújtott szolgáltatások tekintetében érvényesített, és amelyek többek között a külföldi labdarúgó klubokhoz való esetleges átigazolásáról folytatott tárgyalásokkal voltak állítólag összefüggésben.

11. J. Sabou állításainak ellenőrzése céljából a cseh adóhatóság a határozathozatal előtt többek között a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelven alapuló információcsere céljából megkereste más tagállamok adóhatóságait. Így a spanyol, francia és egyesült királysági adóhatóságoknak azt kellett tisztáznuk, hogy a J. Sabou által megnevezett labdarúgó klubok meg tudják-e erősíteni a vele vagy a Solomon Group Kft.-vel folytatott tárgyalásokat. Ezen adóhatóságok tájékoztatása szerint azonban ilyen tárgyalásokra nem került sor. A labdarúgó klubok J. Sabou még csak nem is ismerték.

12. Ezenkívül a cseh adóhatóság kérte a magyar adóhatóságokat, hogy vizsgálják meg, hogy ténylegesen teljesítették-e a Solomon Group Kft. szolgáltatásait. E tekintetben Magyarországon a társaság ügyvezetőjét tanúként hallgatták meg. E tanú többek között előadta, hogy a társasága közvetítette azokat a szolgáltatásokat, amelyeket valójában a Bahama-szigeteken székhellyel rendelkező Solomon International Ltd teljesített. A magyar adóhatóságok a cseh adóhatósággal végeredményben azt közölték, hogy csak a Solomon International Ltd ellenőrzése alapján igazolható a szolgáltatások tényleges teljesítése.

13. J. Sabou a módosított adóhatározatot a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (fővárosi adóigazgatóság, Prága) azzal az indokkal támadja, hogy a cseh adóhatóság jogellenesen jutott információkhoz más tagállamok adóhatóságaitól. Szerinte először is előzetesen értesíteni kellett volna őt az információkérésről, hogy saját kérdéseket fogalmazhasson meg. Másodszor jogosult lett volna részt venni a külföldi adóhatóságok által lefolytatott tanúmeghallgatásokon, mivel ugyanilyen joga lett volna a cseh adóhatóságok által lefolytatott meghallgatások tekintetében. Harmadszor a spanyol, francia és egyesült királysági adóhatóságok információiból nem derül ki, hogy az ottani adóhatóságok hogyan derítették ki ezeket.

4 — Az adóügyekben folytatott nemzetközi együttműködésről és a területi adóhatóságokról szóló, a Közlönyben 531/1990. sz. alatt közzétett törvény módosításáról szóló, a Közlönyben 253/2000. sz. alatt közzétett törvény.

14. Ez alapján az immár a jogvitát elbíráló Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé, amelyekkel a határozata indokolásának tanúsága szerint többek között a Charta 41. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezését kéri:

„1. Következik-e az uniós jogból az, hogy az adóalany jogosult tájékoztatást kapni az adóhatóságok arra vonatkozó döntéséről, hogy információ iránti kérelmet terjesztenek elő a 77/799/EGK irányelvvel összhangban? Jogosult-e az adóalany részt venni a megkeresett tagállamnak címzett megkeresés megfogalmazásában? Amennyiben az adóalany nem származtathat ilyen jogot az uniós jogból, a nemzeti jog felruházhathat-e hasonló jogokkal?

2. Jogosult-e az adóalany a megkeresett államban részt venni a tanúk meghallgatásán a 77/799/EGK irányelv szerinti információ iránti megkeresés elintézése során? A megkeresett tagállam köteles-e időben tájékoztatni az adóalanyt a tanú meghallgatás időpontjáról abban az esetben, ha a megkereső tagállam ezt kéri?

3. A 77/799/EGK irányelv szerinti információszolgáltatás során a megkeresett tagállam adóhatóságainak tekintettel kell-e lenniük válaszuk során egy meghatározott minimumtartalomra annak érdekében, hogy világos legyen az, hogy a megkeresett adóhatóság milyen forrásból és milyen módszerrel jutott a közölt információhoz? Vitathatja-e az adóalany az így rendelkezésre bocsátott információ helyességét, például a megkeresett állam eljárása során az információnyújtást megelőzően előfordult eljárási hibák miatt? Vagy a kölcsönös bizalom és együttműködés elve alkalmazandó, amelynek értelmében nem lehet megkérdőjelezni a megkeresett adóhatóságok által rendelkezésre bocsátott információt?”

15. A Bíróság előtti eljárásban írásbeli észrevételeket nyújtott be a Cseh Köztársaság, a Görög Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Francia Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Bizottság.

IV – Jogi értékelés

A – A Bíróság hatásköre

16. Elsőként a Bíróság hatáskörét kell megvizsgálni, amelyet a Bizottság részben kétségbe vont.

17. A Bizottság álláspontja szerint a tagállami jövedelemadó *megállapítását*, amely az alapeljárás tárgyát képezi, sem a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv, sem egyéb uniós jogszabály nem szabályozza. Mivel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések az adó megállapítására vonatkoznak, ezért nincs összefüggés az uniós joggal. Ezenkívül a Charta az 51. cikkének (1) bekezdése szerint csak abban az esetben alkalmazható, ha a tagállamok az Unió jogát hajtják végre. Nem teljesül azonban e feltétel, ha valamely tagállam információcsere iránt megkeres egy másik tagállamot. A Bizottság álláspontja szerint ezért a Bíróságnak végeredményben nincs hatásköre az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és harmadik kérdés egyes részeinek megválaszolására.

18. Az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének a) pontja alapján a Bíróság hatáskörrel rendelkezik az uniós jog értelmezésére. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel tisztázandó, hogy mennyiben befolyásolja az uniós jog a határokon átnyúló információszerzést és -felhasználást a nemzeti jövedelemadó-eljárásban. Azt, hogy befolyásolja-e, és mennyiben, csak az uniós jog értelmezése útján lehet megállapítani. Konkrétan pedig a Charta értelmezésével kapcsolatban, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság kíván elérni, azt is hangsúlyozni kell, hogy valamely uniós jogi rendelkezés

alkalmazhatóságának a tisztázása is az uniós jog értelmezését jelenti. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések összességükben az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, így a Bíróság főszabály szerint az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének a) pontja alapján hatáskörrel rendelkezik e kérdések megválaszolására.

19. Ugyanakkor az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság nem állapítja meg a hatáskörét olyan esetekben sem, amelyekben nyilvánvaló, hogy az uniós jogszabály, amelynek értelmezését kérik, nem alkalmazható az alapeljárásban.⁵ A jelen eljárásban azonban erről nincs szó. Míg a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvet az alapeljárásban kétség kívül figyelembe kell venni, az alapvető uniós jogok hatását sem lehet egyértelműen kizárni, különösen pedig azért, mert a nemzeti adóhatóság a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv alapján információszerzés céljából uniós jogi eljárást vett igénybe.

20. Következésképpen teljes egészében a Bíróság hatáskörébe tartozik az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés második részéről: az információ hatásai

21. A vizsgálatomat az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdéssel kezdem, mivel az arra adandó válasz befolyásolja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett többi kérdés megítélését. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés második része ugyanis azokra a joghatásokra vonatkozik, amelyeket a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke alapján a másik tagállam által nyújtott információ a nemzeti adóeljárás tekintetében kivált. A kérdést előterjesztő bíróság ennek kapcsán azt kérdezi, hogy az adóalany kifogásolhatja-e még az ilyen információnyújtás eredményét, vagy a megkeresett tagállam a tényállást végleges jelleggel állapítja meg. Az alapeljárásban mindenekelőtt arról a kérdéstről van szó, hogy a megkeresett tagállamok által nyújtott információk alapján bizonyos-e a cseh közigazgatási és bírósági eljárás szempontjából, hogy J. Sabou a megkérdezett labdarúgó klubokkal nem folytatott tárgyalásokat.

22. A Görög Köztársaság ennek kapcsán azt az álláspontot képviseli, hogy a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv alapján szerzett információt már nem kérdőjelezheti meg az adóalany. Szerinte ez ellentmondana a kölcsönös bizalom elvének. Különben a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelven alapuló eljárások értelme kérdőjeleződne meg, ha a nyújtott információknak nem lenne bizonyító ereje.

23. Nem osztom ezt a véleményt.

24. A Bíróság már a Twoh International ügyben hozott ítéletben világossá tette, hogy az az információ, amelyet valamely tagállam a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv alapján egy adott tényállás tekintetében szolgáltat, nem jelent döntő bizonyítékot a megállapítandó tényre nézve.⁶

25. A segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvben sincsenek olyan rendelkezések, amelyek az információk megkereső tagállam általi elismerését írják elő, vagy amelyek egyáltalán az információk bizonyító erejére vonatkoznának. Ezért joggal hangsúlyozta a Cseh Köztársaság és a Francia Köztársaság, hogy a nemzeti adóeljárásban a bizonyítékok értékelését, tehát az információk kiértékelésének módját a nemzeti eljárásjog szerint kell megítélni.

5 — A C-84/11. sz., Susisalo és társai ügyben 2012. június 21-én hozott ítélet 17. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

6 — Lásd a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7897. o.) 37. pontját.

26. Így a nemzeti bíróságok feladata, hogy tisztázzák, milyen bizonyító erővel rendelkezik adott esetben az az információ, amelyet a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv alapján valamelyik tagállam nyújtott.⁷ E tekintetben a nemzeti bíróság önállóan ítélni meg, hogy az információ igényli-e az adóalany ellenbizonyítását, vagy az az információforrás megjelölésének elmulasztása miatt, illetve egyéb okból értékelhetetlen. Amennyiben pedig az ügy tárgyát az adóalany olyan tevékenysége képezi, amely az alapvető szabadságok védelme alatt áll, a nemzeti bíróságnak mindenképpen figyelembe kell vennie még az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét is.⁸

27. Következésképpen meg kell állapítani, hogy az uniós jog nem akadályozza az adóalanyt abban, hogy a nemzeti adóeljáráshoz kifogásolja a helyességét azon információknak, amelyeket a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke alapján más tagállamok szolgáltatottak.

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéstről: az adóalany eljárási jogai a megkereső tagállamban

28. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés megválaszolásához mármint azt kell megvizsgálni, hogy mennyiben szabályozza az uniós jog az adóalanyt az illetékes adóhatóságával szembeni eljárási jogait, ha ez utóbbi a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke alapján egy másik tagállamtól kér információt. Itt arról a kérdéstről van szó, hogy az uniós jog maga biztosítja-e egyes eljárási jogokat (lásd a lenti 1. pontot), valamint arról, hogy tilt-e az uniós jog esetlegesen nemzeti eljárási jogokat (lásd a lenti 2. pontot).

1. Biztosítja-e az uniós jog eljárási jogokat?

29. Elsőként azt kívánja megtudni a kérdést előterjesztő bíróság, hogy az uniós jog alapján az illetékes adóhatóságnak előzetesen tájékoztatnia kell-e az információcsere iránti megkeresésről az adóalanyt, és hogy utóbbi jogosult-e részt venni annak megfogalmazásában.

a) A segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv

30. Először is meg kell állapítani, hogy a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv nem írja elő az adóalany ilyen jellegű jogait. Az irányelv egyáltalán nem az adóalany jogait,⁹ hanem csak a tagállamok adóhatóságainak jogait és kötelezettségeit szabályozza.¹⁰

b) A Charta

31. Azonban a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy levezethető-e a Charta 41. cikke (2) bekezdésének a) pontjából az adóalany ilyen jellegű eljárási jogai. E rendelkezés szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy az őt hátrányosan érintő egyedi intézkedések meghozatala előtt meghallgassák.

32. Azzal szemben, hogy a Charta 41. cikke (2) bekezdésének a) pontja a jelen esetben alkalmazható, először is felhozható, hogy e rendelkezés címzettjei, amint a Bizottság is előadta, a rendelkezés szövege szerint egyáltalán nem a tagállami hatóságok.¹¹ Ez ugyanis csak az *Unió* intézményeire, szerveire és hivatalaira ró kötelezettséget.

7 — Lásd ebben az értelemben a hozzáadottérték-adóval kapcsolatban a C-285/11. sz. BONIK-ügyben 2012. december 6-án hozott ítélet 32. pontját.

8 — Lásd például a C-262/09. sz., Meilicke és társai ügyben 2011. június 30-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-5669. o.) 55. pontját.

9 — Lásd a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 31. pontját.

10 — Lásd ebben az értelemben ítélet a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 61. pontját.

11 — Lásd a rendelkezés c) pontja kapcsán a C-482/10. sz. Cicala-ügyben 2011. december 21-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-14139. o.) 28. pontját is.

33. Nem szükséges kitérni itt arra, hogy az M.-ügyben nemrég hozott ítélet¹² akként lehet-e érteni, hogy a Charta 41. cikke (2) bekezdésének a) pontja a tagállamok hatóságaira is kötelezettséget ró.

34. Hiszen azon kérdéstől függetlenül, hogy a Charta 41. cikke (2) bekezdésének a) pontja alkalmazható-e a tagállamok hatóságaira, e rendelkezés időbeli alkalmazhatósága is korlátozott. A Charta csak a Lisszaboni Szerződés szerinti EUSZ 6. cikk (1) bekezdése révén bír jogi kötőerővel, amely pedig 2009. december 1-jén lépett hatályba. A jelen eljárás tárgyát képező információcsere iránti megkeresést azonban ezen időpont előtt küldték és intézték el, mivel az alapeljárásban megtámadott adóhatározatot már 2009. május 28-án meghozták.

35. Az alapeljárásra nézve tehát nem vezethetők le a Charta 41. cikke (2) bekezdésének a) pontjából az adóalany eljárási jogai.

c) A védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elve

36. Mindenesetre az alapeljárásban alkalmazandó uniós jog tartalmazza a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elvét.¹³ A meghallgatáshoz való jog ezen elv részét képezi.¹⁴ Ebből fakadhatnak az adóalany számára az alapeljárásban vitatott eljárási jogok.

i) Az általános elv alkalmazhatósága

37. Ennek először is az a feltétele, hogy valamely tagállami adóhatóság egyáltalán kötve legyen a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elvéhez abban az esetben, ha a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere céljából megkeres egy másik tagállamot.

38. A tagállami hatóságoknak ugyanis ezt az elvet, mint minden alapvető uniós jogot, csak akkor kell tiszteletben tartaniuk, ha olyan határozatokat hoznak, amelyek az uniós jog hatálya alá tartoznak.¹⁵ A Bíróság nemrég az Åkerberg Fransson-ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy a Charta 51. cikkének (1) bekezdése, amely a Charta alkalmazási körét határozza meg, immár megerősíti a Bíróságnak az általános elvek alkalmazhatóságára vonatkozó állandó ítélkezési gyakorlatát.¹⁶ Más szavakkal kifejezve a Charta 51. cikkének (1) bekezdése csak kodifikálja azokat a feltételeket, amelyek mindig is érvényesültek az uniós jog általános elveinek alkalmazása során. A Bíróság ezáltal egyesítette a Charta és az általános elvek alkalmazási feltételeit.

39. Ezért célszerűnek tartom, hogy a jelen esetben – amint a Bizottság is javasolta – a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elve alkalmazhatóságának tisztázása során a Charta 51. cikkének (1) bekezdését vegyük alapul. E rendelkezés szerint a Charta kizárólag az uniós jog végrehajtása során vonatkozik a tagállamokra.

12 — Lásd a C-277/11. sz. M.- ügyben 2012. november 22-én hozott ítélet 83–89. pontját.

13 — Lásd többek között a C-48/90. és C-66/90. sz., Hollandia és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 1992. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-565. o.) 44. pontját; a C-32/95. P. sz., Bizottság kontra Lisrestal és társai ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5373. o.) 21. pontját; a C-349/07. sz. Sopropé-ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-10369. o.) 36. pontját; a C-110/10. P. sz., Solvay kontra Bizottság ügyben 2011. október 25-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-10439. o.) 47. pontját, valamint a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott M.-ügyben hozott ítélet 81. pontját.

14 — A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott M.-ügyben hozott ítélet 82. pontja; lásd a meghallgatáshoz való jog biztosításával kapcsolatban már a 32/62. sz., Alvis kontra Tanács ügyben 1963. július 4-én hozott ítélet (EBHT 1963., 109. o.) 123. pontját; a 85/76. sz. Hoffmann-La Roche kontra Bizottság 1979. február 13-án hozott ítélet (EBHT 1979., 461. o.) 9. pontját; a 234/849. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1986. július 10-én hozott ítélet (EBHT 1986., 2263. o.) 27. pontját, valamint a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Lisrestal és társai ügyben hozott ítélet 21., 31. és azt követő pontjait.

15 — Lásd a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Sopropé-ügyben hozott ítélet 38. pontját, valamint a C-617/10. sz. Åkerberg Fransson-ügyben 2013. február 26-án hozott ítélet 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

16 — A fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Åkerberg Fransson-ügyben hozott ítélet 17. és 18. pontja.

40. A Bizottság álláspontja szerint a tagállamok semmiképpen nem uniós jogot hajtanak végre, ha a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránt megkeresnek egy másik tagállamot. Szerinte ugyanis a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvből nem következik, hogy a tagállamok kötelesek lennének ilyen információcsere iránti megkeresést küldeni. A Bizottság szerint inkább csak egy szabadon választható eljárási lépésről van szó az adómegállapítás keretében, amely az ő oldalukon kizárólag a nemzeti jogon alapul.

41. Igaz ugyan, hogy a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv nem tartalmazza, hogy a tagállamok kötelesek lennének információcsere iránti megkeresést intézni egy másik tagállamhoz.¹⁷ A Bíróság éppen az Åkerberg Fransson-ügyben hozott ítéletben állapította meg a tagállamok fennálló uniós jogi kötelezettségei alapján az uniós jog végrehajtását.¹⁸

42. Nem meggyőző azonban, hogy csak akkor lehet az uniós jog végrehajtását megállapítani a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében, ha a tagállamok uniós jogi kötelezettségeket teljesítenek. A tagállamok akkor is az uniós jogot hajtják végre, ha az uniós jogban biztosított valamely jogot érvényesítik, amint a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv keretében is történik. Ez az irányelv a 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkereséssel olyan uniós jogi eljárást biztosít a tagállamoknak, amelynek segítségével egy másik tagállamtól az adóztatás szempontjából fontos információkhoz juthatnak. Ha pedig a tagállam igénybe veszi ezt az uniós jogi eljárást, akkor uniós jogot is végrehajt.

43. A másik nézőpontot jelentené az általános elvek és a Charta alkalmazhatóságának elhatárolása aszerint, hogy az uniós jog kötelezettséget ró a tagállamra vagy jogot biztosít számára. Az azonban a döntő, hogy a tagállami fellépés az uniós jog alapján történik-e, vagy sem. Ha a tagállam az uniós jog alapján tesz lépéseket, akkor az uniós jogot hajtja végre, még akkor is, ha ez nem ró rá semmilyen kötelezettséget.

44. Mivel a cseh adóhatóság a jelen esetben a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv alapján járt el, nem szükséges vizsgálni, hogy esetleg más okokból állapítható-e meg az uniós jog végrehajtása a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében. Ennyiben ugyanis kétségbe vonható a Bizottság álláspontja, amely szerint a jövedelemadó-megállapítás semmilyen esetben sem minősül az uniós jog végrehajtásának. Amennyiben ugyanis J. Sabou a más tagállamok labdarúgó klubjainál folytatott munkakereséssel összefüggő költségeinek adójogi elismerése során védte az EK 39. cikk szerinti munkavállalók szabad mozgása vagy az EK 49. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás szabadsága, a cseh adóhatóság e tekintetben uniós jogot is végrehajthatott volna.

45. Ha a Bíróság a megkereső tagállamnak a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelven alapuló eljárását nem tekintené az uniós jog végrehajtásának, meg kellene továbbá vizsgálni, hogy az adóbeszedés részletszabályai olyan határokon átnyúló tényállásoknál, mint J. Sabou esetében, nem jelentik-e valamelyik alapvető szabadság korlátozását, és hogy ilyen esetben a tagállam uniós jogot hajt-e végre, mert akkor figyelembe kell vennie az uniós jogi kötelezettségeket.¹⁹

46. Végeredményben meg kell állapítani, hogy a tagállami adóhatóságoknak be kell tartaniuk a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elvét, ha a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresést intéznek egy másik tagállamhoz.

17 — Lásd a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott Twoh International és társai ügyben hozott ítélet 32. pontját, a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-359. o.) 65. pontját és a C-310/09. sz. Accor-ügyben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet 98. pontját.

18 — Lásd a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Åkerberg Fransson-ügyben hozott ítélet 24–27. pontját.

19 — Emellett szól a fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Åkerberg Fransson-ügyben hozott ítélet 19. pontjában szereplő hivatkozás a C-260/89. sz. ERT-ügyben 1991. június 18-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-2925. o.) 43. pontjára; ezt cáfolja viszont a C-370/12. sz. Pringle-ügyben 2012. november 27-én hozott ítélet 180. pontja, amely az EUMSZ 125. cikk (1) bekezdésének második mondatában szereplő kötelezettség ellenére (lásd a 136. pontját) nem állapította meg az uniós jog végrehajtását.

ii) A meghallgatáshoz való jog feltételei

47. Ha ezáltal a cseh adóhatóságnak a jelen esetben főszabály szerint az uniós jogban garantált védelemhez való jogot kellett biztosítania J. Sabounak, akkor ez azt a további kérdést veti fel, hogy joga van-e a meghallgatáshoz az adóalanynak az adott tagállam hatóságának azon döntése tekintetében, hogy információcsere iránti megkeresést intéz egy másik tagállamhoz.

48. E meghallgatáshoz való jog csak egyes határozatok címzettjei számára biztosítja azt a lehetőséget, hogy hasznosan kifejthessék álláspontjukat azon körülményekkel kapcsolatban, amelyek alapján a közigazgatási szerv határozatot kíván hozni.²⁰

49. Először is a másik tagállamhoz intézett információcsere iránti megkeresésről szóló határozat címzettje egyáltalán nem az adóalany. Az információcsere iránti megkeresés olyan határozat előkészítésére szolgál, amelyet az adóalanynak kell címezni, azaz amely a jövedelemadó megállapításáról szól. Ugyanakkor maga a megkeresés kizárólag a megkeresett tagállamnak szól.

50. Mindenesetre a meghallgatáshoz való jog bizonyos esetekben olyan személyeket is megillet, akik nem címzettjei a határozatnak. Az uniós jog az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében tartalmaz erre példát, amely szerint a támogatásról szóló határozat esetén az esetleges érintetteket meg kell hallgatnia a Bizottságnak, jöllehet e határozat címzettje csak az érintett tagállam.²¹ Ennek az az oka, hogy a támogatásról szóló határozat a címzettekén kívül más személyek – mint például a támogatásban részesülők – érdekeit is hátrányosan érintheti. Ennek megfelelően az ítélkezési gyakorlat szerint is a meghallgatáshoz való jog fennállása tekintetében végül az az irányadó, hogy milyen hatásokat fejt ki a határozat az érintett személyekre.²²

51. A határozat hatásainak alapul vétele megfelel az ítélkezési gyakorlat további követelményének, amely szerint a meghallgatáshoz való jog nem minden hatósági határozat esetében áll fenn, hanem csak azok esetében, amelyek hátrányosak.²³ A Bíróság e tekintetben vagy „sérelmet okozó” aktusokról,²⁴ vagy olyan határozatokról beszél, amelyek valakinek „az érdekeit érzékelhetően érintik”.²⁵

20 — A fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Sopropé-ügyben hozott ítélet 37. pontja; lásd a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Lisrestal és társai ügyben hozott ítélet 21. pontját, a C-287/02. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2005. június 9-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5093. o.) 37. pontját és a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott M.-ügyben hozott ítélet 87. pontját.

21 — Lásd az EK-Szerződés 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL L 83., 1. o; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) 1. cikkének h) pontjával összefüggésben értelmezett 6. cikke (2) bekezdésének második mondatát; lásd úgyszintén e rendelet hatálybalépése előtt a 323/82. sz., Intermills kontra Bizottság ügyben 1984. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1984., 3809. o.) 16. és 17. pontját.

22 — Lásd ebben az értelemben a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Lisrestal és társai ügyben hozott ítélet 22. és azt követő pontjait.

23 — Lásd ezzel kapcsolatban Warner főtanácsnoknak a 17/74. sz., Transocean Marine Paint Association kontra Bizottság ügyben 1974. szeptember 19-i alapvető indítványát (EBHT 1974., 1063. o., 1090. o.).

24 — Lásd többek között a fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 27. pontját, a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Hollandia és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben hozott ítélet 44. pontját, a C-135/92. sz., Fiskano kontra Bizottság ügyben 1994. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-2885. o.) 39. pontját, a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Lisrestal és társai ügyben hozott ítélet 21. pontját, a C-395/00. sz. Cipriani-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-11877. o.) 51. pontját, valamint a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Spanyolország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 37. pontját.

25 — A fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Sopropé-ügyben hozott ítélet 37. pontja; lásd úgyszintén a fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Lisrestal és társai ügyben hozott ítélet 21. pontját és a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Spanyolország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 37. pontját; hasonlóképpen a 17/74. sz., Transocean Marine Paint Association kontra Bizottság ügyben 1974. október 23-án hozott ítélet (EBHT 1974., 1063. o.) 15. pontja.

52. A kérdést előterjesztő bíróság joggal hivatkozik arra, hogy a jelen esetben felvetődik a kérdés, hogy a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresés ilyen határozatnak minősül-e. Ugyanis ez a határozat közvetlen joghatásokat csak a megkeresett tagállammal szemben fejt ki, amely ezáltal a megválaszolásra köteles.²⁶ Az uniós jog, mint már kifejtésre került,²⁷ nem írja elő, hogy a nemzeti adóeljárások kötve lennének a nyújtott információkhoz, így e tekintetben sem keletkeznek közvetlen joghatások az adóalany számára.

53. A megkeresett tagállam által elvégzett vizsgálatok azonban olyan bizonyítékokat tárhatnak fel, amelyek *de facto* befolyásolják a nemzeti jövedelemadó megállapítását, amennyiben megerősítik vagy cáfolják az adóalany által szolgáltatott adatokat. Ennyiben a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresésről szóló határozatnak közvetlen joghatásai lehetnek az adóalanyra nézve, és e tekintetben hátrányos lehet. Ezenkívül a határozat közvetlenül is hátrányos lehet rá nézve, ha például a vizsgálatok miatt a megkérdezett személyeknél csorbát szenved a jó híre.

54. Annak megállapításához, hogy elegendőek-e az ilyen hatások ahhoz, hogy megalapozzák az adóalany meghallgatáshoz való jogát, az uniós jog általános jogelveinek szokásos megismerési forrásai nem nyújtanak segítséget. Így például az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény 6. cikke a meghallgatáshoz való jogot csak bírósági vagy ahhoz hasonló eljárás keretében biztosítja, a közigazgatási eljárásban viszont nem.²⁸ A tagállamok közös alkotmányos hagyományai a meghallgatáshoz való jogot a közigazgatási eljárás keretében csak esetenként és nem régóta tartalmazzák.²⁹

55. Ezért tisztázni kell a meghallgatáshoz való jog céljait. Amint Bot főtanácsnok legutóbb kifejtette, a meghallgatáshoz való jog kettős célt szolgál: a megalapozott határozat előkészítését és az érintett védelmét.³⁰

56. Először is hangsúlyozni kell, hogy a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresésről szóló határozatot nem lehet önmagában vizsgálni. E határozat ugyanis a közigazgatási eljárás keretében végzett vizsgálati intézkedés, amely eljárás végén adóhatározatot hoznak. Így olyan határozat előkészítésére szolgál, amely az adóalanyra nézve jelentős joghatásokkal jár. Az ítélkezési gyakorlat főszabály szerint elismeri, hogy különbséget kell tenni a meghallgatáshoz való jog tekintetében az ilyen vizsgálati intézkedések és az eljárás végén hozott határozatok között.³¹

57. Az ilyen különbségtétel magától értetődik. Ha a hatóság minden egyes vizsgálati intézkedése előtt megilletné az érintettet a meghallgatáshoz való jog, az ezzel járó ráfordítás inkább akadályozná a megalapozott határozat előkészítését, anélkül hogy ezáltal érezhetően növekedne az érintett védelme. E védelem rendszerint kellő mértékben biztosított, ha az érintettet a határozat meghozatala előtt a közigazgatási eljárás végén meghallgatják.

58. Bár nem zárható ki, hogy vannak olyan vizsgálati intézkedések, amelyek önmagukban olyan hátrányosak, hogy az érintett védelme megköveteli a meghallgatáshoz való jogot, ez nem vonatkozik a jelen esetre.

26 — Lásd a megkeresett tagállam kötelezettségéről a C-533/03. sz., Bizottság kontra Tanács ügyre vonatkozó 2005. június 2-i indítványom (EBHT 2006., I-1025. o.) 83. pontját.

27 — Lásd fentebb, a 21. és azt követő pontokat.

28 — Lásd még a 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. sz., Aalborg Portland és társai kontra Bizottság ügyben 2004. január 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-123. o.) 70. pontját.

29 — Lásd Kai-Dieter Classen, *Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union*, 2008, 177. és azt követő oldalak.

30 — Lásd Bot főtanácsnok C-277/11. sz. M.-ügyre vonatkozó 2012. április 26-i indítványának 35. és 36. pontját.

31 — Lásd az 57/69. sz., ACNA kontra Bizottság ügyben 1972. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1972., 933. o.) 12–14. pontját, valamint 136/79. sz., National Panasonic kontra Bizottság ügyben 1980. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1980., 2033. o.) 21. pontját.

59. Amint már más helyen kifejtettem, a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelven alapuló információcsere iránti megkeresések lényegében arra szolgálnak, hogy ellenőrizzék az adóalany által közölt adatokat és bizonyítékokat.³² A jelen esetben is a cseh adóhatóság ellenőrizni akarta azokat az adatokat, amelyeket az adóalany korábban a közigazgatási eljárási keretében maga közölt. Az ilyen esetekben az érintett védelme nem igényli a meghallgatáshoz való jogot a vizsgálati intézkedések tekintetében. Egyrészt a saját adatain keresztül már kifejtette álláspontját, másrészt pedig a vizsgálatok tényleges hátrányos következményei elsősorban a saját téves adataira lennének visszavezethetők. Ráadásul az uniós jog – mint láttuk³³ – nem akadályozza az adóalanyt abban, hogy a nyújtott információkat a nemzeti adóeljárásban kifogásolja; e tekintetben rendszeresen és ismételten alkalma lesz arra, hogy kifejtse álláspontját.

60. Még ha az ilyen információcsere iránti megkeresés esetében nem is áll fenn a meghallgatáshoz való jog, hangsúlyozni kell azonban, hogy a tagállamokat kötik az uniós jog egyéb általános elvei, mert ennek során uniós jogot hajtanak végre. Így azon határozat esetében, amelyben a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke alapján információcsere iránti megkeresést intéznek egy másik tagállamhoz, a nemzeti adóhatóságnak tiszteletben kell tartania az arányosság elvét, valamint az adóalany egyéb alapvető jogait.

61. Abban az esetben, ha a Bíróság a megfontolásaim ellenére megállapítaná a meghallgatáshoz való jogot a jelen esetben, hivatkozni kell még az egyedi esetben szükséges mérlegelésre. Így már Warner főtanácsnok is a meghallgatáshoz való jog alóli kivétel mellett foglalt állást, amennyiben „a határozat célja megghiúsulna vagy megghiúsulhatna, ha e jogot biztosítanák”³⁴. A meghallgatáshoz való jog ilyen korlátozásait a Bíróság elismerte.³⁵ E tekintetben a Francia Köztársaság joggal utalt arra, hogy a tervezett információcsere iránti megkeresés adóalannyal való közlése kétségbe vonhatná az információ értékét, mert például befolyásolni lehetne a tanúkat.³⁶ Mivel az információcsere iránti megkeresés az adóalany által közölt adatokat kívánja ellenőrizni, ezért minden egyes esetben vizsgálni kell, hogy az adóalany előzetes tájékoztatása megghiúsíthatná-e ezt a célt.

d) Közbenső következtetés

62. Végeredményben azonban általában megállapítom, hogy az adóalanyt az illetékes adóhatóság azon határozata tekintetében, amelyben a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke alapján egy másik tagállamot információcsere iránt megkeres, az uniós jog szerint semmiképpen nem illeti meg a meghallgatáshoz való jog, ha a megkeresés csak az adóalany saját adatainak ellenőrzésére irányul. Következésképpen az uniós jog ebben az esetben nem követeli meg, hogy az illetékes adóhatóság előzetesen tájékoztassa az adóalanyt az ilyen információcsere iránti megkeresésről, és hogy az adóalany annak megfogalmazásában részt vehessen.

2. Tiltja-e az uniós jog az eljárási jogokat?

63. Így az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés második része alapján már csak azt kell tisztázni, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal, ha a nemzeti jog a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresés tekintetében az adóalany számára ilyen jellegű eljárási jogokat biztosít.

32 — A C-184/05. sz. Twoh International ügyre vonatkozó 2007. január 11-i indítvány (EBHT 2007., I-7897. o.) 23. pontja.

33 — Lásd fentebb, a 21. és azt követő pontokat.

34 — Warner főtanácsnok 136/79. sz., National Panasonic kontra Bizottság ügyre vonatkozó 1980. április 30-i indítványa (EBHT 1980., 2033. o., 2069. o.).

35 — Lásd a C-402/05. P. és C-415/05. P. sz., Kadi és Al Barakaat International Foundation kontra Tanács és Bizottság egyesített ügyekben 2008. szeptember 3-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-6351. o.) 338. és azt követő pontjait.

36 — Lásd ezzel kapcsolatban a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének második mondatában szereplő fordulatot: „veszélyeztetné a kívánt eredmény elérését”.

64. E tekintetben nem lehet megállapítani uniós jogi tilalmat. Inkább arról van szó, hogy az adóalany eljárási jogait – amint a Lengyel Köztársaság és a Finn Köztársaság is előadta – a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv szabályozása hiányában főszabály szerint a nemzeti jog határozhatja meg.

65. Így az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés második részére azt a választ kell adni, hogy az uniós joggal összeegyeztethető, ha a nemzeti jog a megkereső tagállamban biztosítja az adóalanyok az alapeljárásban vitatott eljárási jogait.

D – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés: az adóalany eljárási jogai a megkeresett tagállamban

66. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés azon eljárási jogokra irányul, amelyek az adóalanyt a megkeresett tagállamban megilletik. A kérdést előterjesztő bíróság különösen azt kívánja megtudni, hogy a megkeresett tagállamnak – a megkereső tagállam kérésére – értesítenie kell-e az adóalanyt a tervezett tanúmeghallgatásról, és lehetővé kell-e tennie számára, hogy részt vegyen a tanúmeghallgatáson, amint azt a cseh eljárásjog előírja.

67. A segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvből közvetlenül nem vezethető le, hogy a megkeresett tagállamnak ilyen kötelezettsége lenne.

68. A Bizottság ellenben azt állítja, hogy a megkeresett tagállamnak ugyanakkor biztosítania kell, hogy a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv célja teljesülhessen. Ezért az információnak a megkereső tagállamban felhasználhatónak is kell lennie. Így a megkereső tagállam kérésére a megkeresett tagállamnak értesítenie kell az adóalanyt a tanúmeghallgatásról, amennyiben az nem ütközik a megkeresett tagállam eljárásjogába. Hasonlóképpen nyilatkozott a Cseh Köztársaság, amely a megkereső tagállam eljárásjogi követelményeinek betartása tekintetében a megkeresett tagállam együttműködési kötelezettségét az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése szerinti jóhiszemű együttműködés elvéből vezeti le.

69. Ennek annyiban lehet helyt adni, amennyiben a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv szerint a megkeresett tagállam köteles arra, hogy amennyire csak lehet, hasznos információkat nyújtson. Az irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint a tagállamok kicserélnék egymással minden olyan információt, amely „lehetővé teszi” a jövedelemadó pontos megállapítását. E rendelkezést a Bíróság eddig csak a megkereső tagállamok szemszögéből értelmezte azon kérdés kapcsán, hogy milyen információkat lehet kérni.³⁷ E rendelkezésből azonban a megkeresett tagállam tekintetében is levezethető, hogy az információknak lehetővé kell tenniük a jövedelemadó megállapítását. Ugyanis a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése és 2. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint ez az információval elérendő cél. Ahhoz pedig, hogy az információk lehetővé tudják tenni a jövedelemadó megállapítását, azoknak a megkereső tagállamban értékelhetőnek is kell lenniük.

70. Mindenesetre ezt a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvből levezetett kötelezettséget, miszerint a megkeresett tagállamnak megfelelő információkat kell szolgáltatnia, csak az irányelv egyéb rendelkezéseinek korlátain belül kell teljesíteni. Így a megkeresett tagállam által követendő eljárás tekintetében különösen a 2. cikk (2) bekezdésének második albekezdése és 8. cikkének (1) bekezdése az irányadó.

37 — Lásd a fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 62. pontját.

71. Ugyanis a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése szerint a megkeresett tagállam nem köteles a vizsgálatok végrehajtására, ha az jogi rendelkezéseibe vagy közigazgatási gyakorlatába ütközik. Ebből tehát nemcsak az következik, hogy a megkeresett tagállam nem járhat el a saját eljárásjogával szemben, még a saját közigazgatási gyakorlatától való eltérést sem követelik meg tőle. Mivel e gyakorlat a megkeresett tagállamban hatályos eljárásjoghoz igazodhat, a megkereső tagállam ettől eltérő eljárásjogának figyelembevételére vonatkozó kötelezettség ellentétes lenne a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdésével.

72. Ezenkívül joggal hivatkozott a Francia Köztársaság arra, hogy a megkereső tagállam eljárásjogának figyelembevételére vonatkozó kötelezettség ellentétes lenne a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkének (2) bekezdésének második albekezdésével. Eszerint a kért információ megszerzése érdekében a megkeresett hatóság úgy cselekszik, mintha a saját feladatait teljesítené, vagy a saját tagállamában egy másik hatóság megkeresésére járna el. Amint a 2004/56/EK irányelv (2) preambulumbekkezdése mutatja, amely irányelv e rendelkezést a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvbe ültette,³⁸ ezáltal kívánják biztosítani, hogy az információgyűjtés csak egyetlen szabályozás alá tartozzon. Így a megkeresett tagállam vizsgálataira egyedül a saját nemzeti eljárásjoga alkalmazandó, amelyből az érintett személyek jogai és kötelezettségei erednek.

73. Egyébként ha elfogadnánk, hogy a megkeresett tagállam köteles lehet a megkereső tagállam eljárásjogát is figyelembe venni, veszélybe kerülne a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv célja. Amint a Számvevőszék a 1798/2003/EK rendelet³⁹ kapcsán megállapította, a tagállami adóhatóságok között a hozzáadottérték-adó terén folytatott együttműködés során az információcsere tekintetében jelentős a késedelem.⁴⁰ Az ilyen késedelem mindenekelőtt azzal indokolható, hogy a megkeresett hatóságok nem a saját ügyeikben vizsgálódnak, hanem olyan alaphelyzetben, amelyre a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv is vonatkozik. Ha a Bíróság megállapítaná, hogy az irányelv alapján a megkeresett tagállam köteles a megkereső tagállam eljárásjogát figyelembe venni, ez tovább nehezítené az információszolgáltatást.

74. Végül a megkeresett tagállam azon kötelezettsége, hogy tegye lehetővé az adóalany számára a tanú meghallgatáson való részvételét, nem következik a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elvéből sem. A megkeresett tagállamnak ezt az elvet tiszteletben kell tartania a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresés nyomán folytatott vizsgálata során, mivel ennek során uniós jogot hajt végre. Ez az elv azonban a jelen esetben nem követeli meg, hogy az adóalanyt a tervezett tanú meghallgatásról tájékoztassák, és lehetővé tegyék számára, hogy részt vegyen a tanú meghallgatáson.

75. Ez érvényesül különösen a kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett meghallgatáshoz való jog esetében. Egyrészt a fennálló meghallgatáshoz való jogból még nem következik a tanú meghallgatáson való részvételhez való jog. E jog nem a hatóság vizsgálati tevékenységének ellenőrzésére, hanem arra szolgál, hogy lehetővé váljék, hogy az érintett személy kifejtse a saját álláspontját. Másrészt az adóalanyt nem illeti meg a meghallgatáshoz való jog a megkeresett tagállam által nyújtott információ tekintetében. E tekintetben utalni szeretnék az információcsere iránti *megkereséssel* kapcsolatos fejtegetéseimre,⁴¹ amelyek annál inkább vonatkoznak magára az információra.

38 — Lásd a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás, a bizonyos jövedéki adók és a biztosítási díjak adózása területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799/EGK irányelv módosításáról szóló, 2004. április 21-i 2004/56/EK tanácsi irányelv (HL L 127., 70. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 13. o.).

39 — A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályaon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.).

40 — A hozzáadottérték-adó terén folytatott közigazgatási együttműködésről – a Bizottság válaszaival együtt – szóló 8/2007. sz. különjelentés (HL C 20., 2008., 1. o.) 5. o., V. pontjának b) és c) alpontja.

41 — Lásd fentebb, az 56. és az azt követő pontokat.

76. Egyébként a védelemhez való jog tiszteletben tartásának általános elvéből sem következik, hogy az adóalany a közigazgatási eljárás keretében jogosult lenne részt venni a tanúmeghallgatáson. E tekintetben jelzésértékű, hogy az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény 6. cikke (3) bekezdésének d) pontja azt írja elő, hogy a tanúkhöz kérdést intézni csak a büntetőeljárásban gyanúsított személyek jogosultak.

77. Következésképpen az uniós jog sem azt nem írja elő, hogy a megkeresett tagállam köteles lenne a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresés alapján folytatott vizsgálatok keretében előzetesen tájékoztatni az adóalanyt a tanúmeghallgatásról, sem pedig azt, hogy köteles lenne az adóalany számára biztosítani azt a jogot, hogy részt vegyen az ilyen tanúmeghallgatáson.

E – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés első részéről: az információ tartalma

78. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés keretében végül még azt kell tisztázni, hogy a megkeresett tagállam az információnyújtás során köteles-e a választ olyan minimális tartalommal ellátni, amelyből kitűnik, hogy a megkeresett adóhatóság milyen forrásból és milyen módszerrel jutott a közölt információhoz.

79. A segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelvben nincs olyan rendelkezés, amely a 2. cikke alapján nyújtandó információ formális tartalmát szabályozná. Mindenesetre a megkeresett tagállam a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv alapján köteles arra, hogy amennyire csak lehet, hasznos információkat nyújtson.⁴²

80. Ahhoz, hogy az információ lehetővé tegye a jövedelemadó megállapítását a megkereső tagállamban, a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke (2) bekezdésének első albekezdése szerint elvégzett vizsgálatokról megfelelő adatokat kell szolgáltatni, amelyek alátámasztják az információ eredményét. Az eredmények puszta közlése főszabály szerint nem elegendő, mivel az ilyen információ bizonyító ereje rendszerint erősen korlátozott.

81. Az irányelv egyik rendelkezésével sem ellentétes a megkeresett tagállam azon kötelezettsége, hogy közölje az információ forrását. Így különösen a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv már említett⁴³ 2. cikke (2) bekezdésének második albekezdése és 8. cikkének (1) bekezdése egyedül a vizsgálatok végrehajtására, valamint az információ elvi lehetőségére, de nem annak tartalmára vonatkoznak.

82. Így az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés első részére azt a választ kell adni, hogy a megkeresett tagállam a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése és 2. cikke alapján főszabály szerint köteles tájékoztatást nyújtani azokról a vizsgálatokról, amelyek a közölt eredményt alátámasztják.

V – Véggövetkeztetések

83. Következésképpen azt javaslom, hogy a Nejvyšší správní soud előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire a Bíróság a következő választ adja:

1) Az illetékes adóhatóság azon határozata tekintetében, amelyben a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke alapján egy másik tagállamot információcsere iránt megkeres, az uniós jog semmiképpen nem biztosítja az adóalany számára, hogy e megkeresésről előzetesen tájékoztassák,

⁴² — Lásd a fenti 69. pontot.

⁴³ — Lásd fentebb, a 70. és azt követő pontokat.

illetve az információcsere iránti megkeresés megfogalmazásában részt vegyen, ha a megkeresés csak az adóalany saját adatainak ellenőrzésére irányul. Az uniós jog azonban nem akadályozza annak, hogy a nemzeti jog ilyen jogokat biztosítson.

2) Az uniós jog sem azt nem írja elő, hogy a megkeresett tagállam köteles lenne a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikkén alapuló információcsere iránti megkeresés alapján folytatott vizsgálatok keretében előzetesen tájékoztatni az adóalanyt a tanúmeghallgatásról, sem pedig azt, hogy köteles lenne az adóalany számára biztosítani azt a jogot, hogy részt vegyen az ilyen tanúmeghallgatáson.

3) A megkeresett tagállam a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése és 2. cikke alapján főszabály szerint köteles tájékoztatást nyújtani azokról a vizsgálatokról, amelyek a közölt eredményt alátámasztják.

4) Az uniós jog nem akadályozza az adóalanyt abban, hogy a nemzeti adóeljárásban kifogásolja a helyességét azoknak az információknak, amelyeket a segítségnyújtásról szóló 77/799 irányelv 2. cikke alapján más tagállamok szolgáltatottak.