



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2013. október 22.*

„77/799/EGK irányelv — A tagállamok hatóságainak kölcsönös segítségnyújtása a közvetlen adók területén — Információcsere megkeresés alapján — Adóügyi eljárás — A apvető jogok — A megkereső és a megkeresett tagállam adóalannyal szemben fennálló kötelezettségei terjedelmének korlátja — Az adóalany segítségnyújtás iránti megkeresésről való tájékoztatására vonatkozó kötelezettség hiánya — Az adóalany tanúmeghallgatáson való részvételre történő felkérésére vonatkozó kötelezettség hiánya — Az adóalannak az információcsere tárgyát képező információk megkérdőjelezésére vonatkozó joga — Az információcsere tárgyát képező információk minimális tartalma”

A C-276/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2012. június 4-én érkezett, 2012. április 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

Jiří Sabou

és

a **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, M. Safjan és C.G. Fernlund (előadó), tanácselnökök, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében M. Tassopoulou és G. Papagianni, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: cseh.

- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues, D. Colas és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna és M. Szpunar, meghatalmazotti minőségben,
- a finn kormány képviselőjében S. Hartikainen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében C. Barslev, M. Šimerdová és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2013. június 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvel (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 irányelvnek (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.; a továbbiakban: 77/799 irányelv) az alapvető jogok fényében történő értelmezésére vonatkozik
- 2 E kérelmet a J. Sabou, hivatásos labdarúgó, és a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Prága városának adóigazgatósága) között J. Sabou 2004. évi adóköteles jövedelmének összegével kapcsolatban folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A 77/799 irányelv

- 3 A 77/799 irányelvet hatályon kívül helyezte az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799 irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL L 64., 1. o.). Figyelemmel azonban az alapügy tényállásának időpontjára, az alapügyben továbbra is a 77/799 irányelv irányadó.
- 4 A 77/799 irányelv első és második preambulumbekkezdése így rendelkezik:

„mivel az adókijátszások és adókikerülések tagállamok határain túlnyúló gyakorlata csökkenti a költségvetés bevételeit, sérti a tisztességes adózás elvét, torzítja a tőke mozgását és a versenyfeltételeket; mivel e gyakorlat befolyásolja a közös piac működését;

mivel ilyen okoknál fogva a Tanács 1975. február 10-én elfogadta a nemzetközi adókijátszás és adókikerülés leküzdése érdekében a Közösség által bevezetendő intézkedésekről szóló állásfoglalását [...]”.

- 5 A 77/799 irányelv ötödik és hatodik preambulumbekzdése a következéppen rendelkezik:

„mivel a tagállamok kérelemre kicserélik egymással a konkrét esetre vonatkozó információt; mivel az így megkeresett állam köteles megtenni a szükséges intézkedéseket az ilyen kért információ beszerzésére;

mivel a tagállamok külön megkeresés nélkül is kötelesek kicserélni egymással minden olyan információt, amely megítélésük szerint érinti a jövedelmet és a tőkét terhelő adók [helyesen: a jövedelem- és vagyonadó] pontos megállapítását [...]”

- 6 A 77/799 irányelv „Általános rendelkezések” címet viselő 1. cikke az (1) bekezdésében a következéket írja elő:

„Az irányelv rendelkezései értelmében a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnék egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a tőkét terhelő adók [helyesen: a jövedelem- és vagyonadó] pontos megállapítását [...]”

- 7 A 77/799 irányelv „Információcsere megkeresés alapján” című 2. cikke szerint:

„(1) Egy tagállam illetékes hatósága egy adott ügyben kérheti egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására. A megkeresett állam illetékes hatósága nem köteles a tenni a megkeresésnek ügyben hozott eleget amennyiben úgy tűnik számára, hogy az információt kérő állam illetékes hatósága nem merítette ki az információ összegyűjtésének saját szokásos forrásait, amelyeket az adott körülmények között módjában állna felhasználni anélkül, hogy ezzel veszélyeztetné a kívánt eredmény elérését.

(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.”

- 8 A 77/799 irányelv „Az érintett tagállamok tisztviselőinek együttműködése” címet viselő 6. cikke a következéppen rendelkezik:

„A fenti rendelkezések alkalmazása céljából az információt nyújtó és az információt igénylő tagállam illetékes hatósága a 9. cikkben említett konzultációs eljárás keretében megállapodhat egymással arról, hogy engedélyezik az utóbbi tagállam adóhatósága tisztviselőinek jelenlétét az előbbi tagállamban. E rendelkezés alkalmazásának részleteiről a tagállamok a konzultációs eljárás keretében állapodnak meg.”

- 9 A 77/799 irányelv „Az információcsere korlátjai” című 8. cikkének (1) bekezdése a következéket írja elő:

„Ezen irányelv egyetlen tagállamot sem kötelez a vizsgálatok elvégzésére vagy az információ szolgáltatására, amennyiben azon tagállam, amely az információt szolgáltatja, saját törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze és saját céljára nem használhatja fel ezen információt.”

A cseh jog

- 10 A 77/799 irányelv rendelkezéseit a módosított, az adóügyekben folytatott nemzetközi együttműködésről szóló és a területi adóhatóságokról szóló 531/1990. sz. törvényt módosító 253/2000. sz. törvény ültette át a cseh jogba.
- 11 Az adóigazgatásról szóló 337/1992. sz. törvény a 16. és 31. cikkében a következőképpen rendelkezik:
- „16. cikk
- Adóellenőrzés
- [...]
- 4) Az adóellenőrzés alatt álló adóalanyak joga van az adóhatóság tisztviselőjével szemben,
- e) a meghallgatás és a helyszíni vizsgálat során kérdést intézni a tanúkhöz és szakértőkhöz,
- [...]
31. cikk
- Bizonyításfelvétel
- [...]
- 2) [...] Az adóhatóság megfelelő időben tájékoztatja az adóalanyt a bizonyításfelvétel szervezéséről, amennyiben nem áll fenn kétsédelem veszélye.”

Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 12 J. Sabou a Cseh Köztársaságban benyújtott, a 2004. évre vonatkozó jövedelemadó-bevallásában azt állította, hogy több tagállamban is kiadásokat eszközölt labdarúgó tevékenységének e tagállamok labdarúgó-klubjainak egyikébe történő esetleges áthelyezése céljából. E költségek megfelelő mértékben csökkentették az adóköteles jövedelmét. A 2004. év vonatkozásában a jövedelmére kivetett adó összegét így 29 700 cseh koronában (CZK) (hőzzávetőleg 1 100 euró) állapította meg.
- 13 A cseh adóhatóság azonban kétségbe vonta e költségek hitelességét, és ellenőrzést végzett, amelynek részét képezték az érintett tagállamok adóhatóságaihoz intézett információkérések, különösen a 253/2000. sz. törvény és a 77/799 irányelv alapján. A cseh adóhatóság ekképpen a spanyol, francia és egyesült királyságbeli adóhatóságokhoz fordult segítségért, a véleményüket kérve többek között az érintett labdarúgó-klubokról. Az e hatóságok által adott válaszokból kitűnik, hogy az állítólagosan megkeresett klubok egyike sem ismerte sem J. Sabout, sem ügynökét.
- 14 A cseh adóhatóság a magyar adóhatóságot is megkereste több, J. Sabou által benyújtott számla vonatkozásában, amelyek egy magyarországi székhelyű társaság által állítólagosan nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódnak. A megkeresett hatóság azt a választ adta, hogy e társaság csupán egy harmadik országban székhellyel rendelkező társaság közvetítőjeként tevékenykedett, és csupán e harmadik országban végzett vizsgálat révén lehetne megbízható válaszokat kapni.

- 15 A cseh adóhatóság az ellenőrzés eredményeként 2009. május 28-án kiegészítő adómegállapító határozatot adott ki, melyben a J. Sabou által a 2004. év tekintetében fizetendő jövedelemadó összegét 251 604 CZK-ban (hozzávetőleg 9800 euró) állapította meg. J. Sabou a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu előtt vitatta e határozatot, mely utóbbi módosította a határozatot, az adó összegét 283 604 CZK-ban (hozzávetőleg 11 000 euró) állapítva meg.
- 16 J. Sabou megtámadta a módosított adóhatározatot a Městský soud v Praze (prágai városi bíróság), mely 2011. július 27-i ítéletében elutasította a keresetet. J. Sabou felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé.
- 17 E bíróság előtt J. Sabou arra hivatkozott, hogy a cseh adóhatóság jogellenes módon szerzett rá vonatkozó információkat. Először is nem kapott tájékoztatást arra vonatkozóan, hogy ezen adóhatóság más hatóságokhoz fordult segítségnyújtás iránti megkereséssel, és ekképpen nem volt módja részt venni az utóbbi hatóságoknak feltett kérdések megfogalmazásában. Másodszor nem biztosítottak számára lehetőséget a tanúk más tagállamokban történt meghallgatásán való részvételre, a cseh jog által hasonló nemzeti eljárás keretében elismert jogokkal ellentétben.
- 18 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában a Nejvyšší správní soud előadja, hogy a cseh adóhatóság nem kérte a megkeresett hatóságokat arra, hogy tanúkat hallgassanak meg. E bíróság kiemeli, hogy amennyiben a cseh adóhatóság ilyen kérést intézett volna a fenti hatóságokhoz, arról tájékoztatta volna J. Sabou annak érdekében, hogy részt vehessen e meghallgatásokon, amennyiben azt a megkeresett tagállamok jogsabályai lehetővé teszik.
- 19 Az adott válaszok tartalmát illetően a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy némelyik megkeresett hatóság megadta a meghallgatott személyek nevét, míg mások csupán az információt szolgáltató klub megnevezésére szorítkoztak. Egyébiránt az információk – telefonon, elektronikus úton vagy meghallgatás útján történő – megszerzésének módját nem határozták meg.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy biztosított-e az adóalany számára a hatóságok között a 77/799 irányelv keretében történő információcserével kapcsolatos eljárásban való részvétel joga, továbbá hogy az Európai Unió Alapjogi Chartájában (a továbbiakban: Charta) biztosított alapvető jogok mennyiben befolyásolhatják e jog fennállását.
- 21 A Nejvyšší správní soud rámutat, hogy amennyiben az adóalany nem lenne ilyen joga, az az eljárási jogainak a nemzeti adóeljárás keretében a cseh jog által biztosítottakhoz képesti csökkenését eredményezné. E bíróság a 2008. január 30-án és a 2009. március 26-án hozott ítéleteire hivatkozik. Az első ítéletben kimondta a tanúk meghallgatását illetően, hogy „[az adóalany számára] [az e] meghallgatás során biztosított valódi részvételi lehetőség egyike azoknak a kulcsfontosságú tényezőknél, amelyek alapján az ilyen bizonyítási eljárás jogszerűsége értékelhető, és ennek bármely megkerülését szigorúan meg kell akadályozni”. A második ítéletben a Cseh Köztársaságban lefolytatott, a 77/799 irányelv alapján egy másik tagállamtól való segítségnyújtás iránti megkeresést és egy tanú e másik tagállamban történő meghallgatását magában foglaló adóeljárást illetően az említett bíróság úgy találta, hogy a cseh adóhatóság csak abban az esetben használhatja fel bizonyítékként a tanúvallomásból szerzett és a megkeresett állam jogának megfelelően szerzett információkat, ha a megkeresett állam hatósága a saját joga alapján megtagadta a cseh adóalany e meghallgatáson való részvételének lehetővé tételét.

- 22 E körülmények között a Nejvyšší správní soud úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:
- „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] 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 felruházhatja-e hasonló jogokkal?
 2. Jogosult-e az adóalany a megkeresett államban részt venni a tanúk meghallgatásán a [77/799] irányelv szerinti információ iránti megkeresés teljesítése során? A megkeresett tagállam köteles-e időben tájékoztatni az adóalanyt a tanúmeghallgatás időpontjáról abban az esetben, ha a megkereső tagállam ezt kéri?
 3. A [77/799] 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?”

A Bíróság hatásköréről

- 23 Az Európai Bizottság mindenekelőtt azzal érvel, hogy az adóalany olyan helyzetekben fennálló eljárási jogaival kapcsolatos kérdéseivel, amikor az adóhatóság úgy határoz, hogy a 77/799 irányelv által előírt kölcsönös segítségnyújtási mechanizmushoz folyamodik, a kérdést előterjesztő bíróság arra kíván választ kapni, hogy az adóalany származtathat-e bizonyos jogokat a Chartából. A Bizottság szerint e kérdések valójában részben a Charta nemzeti joggal kapcsolatos alkalmazására vonatkoznak, és a Bíróság ennél fogva nem rendelkezik hatáskörrel ennek megválaszolására.
- 24 A Bizottság kiemeli ekképpen egyfelől, hogy a segítségnyújtás iránti megkeresés a jövedelemadó pontos megállapítására irányul, amely adó területét az uniós jog nem harmonizálta, és másfelől hogy a 77/799 irányelv nem fejt ki, hogy a megkereső államnak miként kell kezelnie az ezen adó megállapítása céljából kapott információt. A Bizottság hozzáfűzi, hogy ezen irányelv csupán lehetőséget biztosít a tagállamok számára arra, hogy igénybe vehessék más tagállamok segítségét. Következésképpen annak kérdése, hogy a megkereső tagállam köteles-e tájékoztatni az adóalanyt az általa küldött segítségnyújtás iránti megkeresésről, nem az uniós jog, hanem kizárólag a nemzeti jog területére tartozik.
- 25 Először is a Chartát illetően meg kell jegyezni, hogy mivel az 2009. december 1-jén lépett hatályba, nem alkalmazható a 2009. május 28-i kiegészítő adómegállapító határozat alapjául szolgáló segítségnyújtási eljárásra.
- 26 Ezt követően a Bíróságnak a jelen ügyben a 77/799 irányelv értelmezésére vonatkozóan fennálló hatáskörét illetően azon körülmény, miszerint a megkereső tagállam nem köteles segítségnyújtás iránti megkeresést intézni egy másik tagállamhoz, nem enged arra következtetni, hogy az információkérésrel kapcsolatos szabályok és az e tagállam által megszerzett információk felhasználása az uniós jog hatályán kívül esne. Ennél fogva, amikor egy tagállam úgy dönt, hogy ilyen segítséget vesz igénybe, meg kell felelnie a 77/799 irányelvben megállapított szabályoknak. Különösen ezen irányelv ötödik preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy a tagállamoknak bizonyos kötelezettségeknek kell eleget tenniük a kölcsönös segítségnyújtás keretében.

- 27 Következésképpen a megkereső tagállamnak az adóalany vonatkozásában fennálló kötelezettségeivel kapcsolatban előterjesztett kérdések az uniós jog végrehajtására vonatkoznak, és a Bíróság hatáskörrel bír az alapvető jogok és különösen a meghallgatáshoz való jog érvényesülésének vizsgálatára.
- 28 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a meghallgatáshoz való jogot magában foglaló védelemhez való jog az uniós jogrend szerves részét képező alapvető jogok közé tartozik (lásd ebben az értelemben különösen a C-349/07. sz. Sopropé-ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-10369. o.] 33. és 36. pontját). Amikor valamely nemzeti szabályozás az uniós jog hatálya alá tartozik, az előzetes döntéshozatal céljából megkeresett Bíróságnak minden olyan értelmezési elemet meg kell adnia, amelyre a nemzeti bíróságnak szüksége van annak megítéléséhez, hogy az adott szabályozás összeegyeztethető-e az alapvető jogokkal (lásd többek között a C-260/89. sz. ERT-ügyben 1991. június 18-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-2925. o.] 42. pontját, valamint a fent hivatkozott Sopropé-ügyben hozott ítélet 33. és 34. pontját).
- 29 Következésképpen a nemzeti bíróság által előterjesztett valamennyi kérdésre választ kell adni.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

Az első két kérdésről

- 30 Együttesen vizsgálandó első két kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az uniós jog, amint különösen a 77/799 irányelvből és a meghallgatáshoz való alapvető jogból következik, biztosítja-e egy tagállam adóalanya számára az azon segítségnyújtás iránti megkeresésről való tájékoztatáshoz fűződő jogot, amellyel ezen állam fordul egy másik tagállamhoz, a megkeresett tagállamnak címzett megkeresés megfogalmazásában való részvétel jogát, valamint az utóbbi állam által tartott tanúmeghallgatáson való részvétel jogát.
- 31 Először is meg kell vizsgálni, hogy a 77/799 irányelv által meghatározott kölcsönös segítségnyújtási mechanizmus biztosít-e ilyen jogot az adóalany számára.
- 32 E tekintetben – amint azt a Bíróság a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7897. o.) 30. és 31. pontjában megállapította – a 77/799 irányelv első két preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy az irányelv célja a nemzetközi adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem, és ennek megfelelően azt a tagállamok adóhatóságai közötti együttműködés szabályozása érdekében fogadták el.
- 33 A Bíróság kimondta továbbá, hogy a 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében egy tagállam adóhatósága „kérheti” egy másik tagállam adóhatóságától olyan információk átadását, melyeket maga nem tud megszerezni. A Bíróság így kiemelte, hogy a „kérhet” kifejezés használatával az uniós jogalkotó jelezte, hogy a nemzeti adóhatóságoknak e tekintetben lehetősége, és semmi esetre sem kötelezettsége e megkereséshez folyamodni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 32. pontját).
- 34 Ezzel szemben az illetékes hatóság által a 77/799 irányelv 2. cikkében meghatározott feltételeknek megfelelően küldött megkeresést követően a megkeresett tagállam főszabály szerint köteles a megkeresésnek eleget tenni, és amennyiben szükséges, megszervezni a kért információ összegyűjtését, a 77/799 irányelv 2. cikkével összhangban.
- 35 A 77/799 irányelv 2. cikkének (2) bekezdéséből és 8. cikkéből kitűnik, hogy a megkeresett állam illetékes hatósága az ilyen megkeresésnek a nemzeti jogát – és különösen a saját eljárási szabályait – alkalmazva tesz eleget.

- 36 A 77/799 irányelv vizsgálatából ekképpen kitűnik, hogy annak a tagállamok adóhatóságai közötti együttműködés szabályozása a célja, és az illetékes hatóságok közötti információtovábbítást koordinálja azzal, hogy a tagállamok számára bizonyos kötelezettségeket ír elő. Ezen irányelv ugyanakkor nem biztosít különleges jogokat az adóalany számára (lásd a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 31. pontját), és különösen nem írja elő a tagállamok illetékes hatóságai számára az adóalany tájékoztatásának kötelezettségét.
- 37 E körülmények között másodsorban meg kell vizsgálni, hogy az adóalany számára a védelemhez való jog nem keletkeztet-e az illetékes hatóságok közötti információcserével kapcsolatos eljárásban való részvételre vonatkozó jogot.
- 38 A Bíróság már korábban kimondta, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása az uniós jog általános alapelveinek minősül, amelyet akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személynek sérelmet okoz (lásd a fent hivatkozott Sopropé-ügyben hozott ítélet 36. pontját). Ezen elv értelmében azon határozatok címzettjei számára, amelyek e címzettek érdekeit érzékelhetően érintik, lehetővé kell tenni, hogy hasznosan kifejtessék álláspontjukat azon elemekkel kapcsolatban, amelyekre a közigazgatási szerv határozatát alapozni kívánja (lásd különösen a C-32/95. sz., Bizottság kontra Lisrestal és társai ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-5373. o.] 21. pontját, valamint a fent hivatkozott Sopropé-ügyben hozott ítélet 37. pontját). E kötelezettség a tagállamok közigazgatási szerveire hárul, amennyiben azok az uniós jog hatálya alá tartozó határozatokat fogadnak el, akkor is, ha maga az uniós jog nem ír elő kifejezetten ilyen alakszerűséget (lásd a fent hivatkozott Sopropé-ügyben hozott ítélet 38. pontját, valamint a C-383/13. PPU. sz., G. és R. ügyben 2013. szeptember 10-én hozott ítélet 35. pontját).
- 39 Felmerül a kérdés, hogy egy tagállam illetékes hatóságának egy másik tagállam illetékes hatóságához címzett segítségnyújtás iránti megkereséssel kapcsolatos határozata, vagy ez utóbbi tagállam illetékes hatósága által a megkeresésre válaszként a tanúk meghallgatását elrendelő határozata olyan aktusoknak minősülnek-e, amelyek az adóalanyra gyakorolt hatásaik miatt megkövetelik, hogy ez utóbbit meghallgassák.
- 40 Valamennyi, a Bírósághoz észrevételeket benyújtó tagállam úgy érvel, hogy az egyik tagállam által egy másik tagállam adóhatóságának címzett információkérése nem olyan aktus, amely ilyen kötelezettséget vonna maga után. E tagállamok – helyesen – úgy vélik, hogy meg kell különböztetni az adóellenőrzési eljárás keretében a vizsgálati szakaszt, melynek során információkat gyűjtenek, és amelynek részét képezi az egyik adóhatóság másik adóhatóságnak címzett információkérése, az adóhatóság és az érintett adóalany közötti kontradiktórius szakasztól, amely az adóellenőrzés következtetéseinek adóalany számára történő megküldésével veszi kezdetét.
- 41 Amikor a hatóság az információk összegyűjtését végzi, nem köteles arról tájékoztatni az adóalanyt és meghallgatni véleményét.
- 42 Az adóhatóság által a 77/799 irányelv alkalmazásában küldött segítségnyújtás iránti megkeresés az információgyűjtési eljárás részét képezi.
- 43 Ugyanez vonatkozik a megkeresett adóhatóság által küldött válaszra és az utóbbi hatóság által végzett előzetes vizsgálatokra is, beleértve a tanúk meghallgatását.
- 44 Következésképpen az adóalany védelemhez való jogának tiszteletben tartása nem követeli meg, hogy az adóalany részt vehessen a megkereső tagállam által a megkeresett tagállamnak küldött információkéréssel kapcsolatos eljárásban. Azt sem követeli meg, hogy az adóalanyt meghallgassák, amikor a megkeresett tagállamban az – adott esetben tanúk meghallgatását is magában foglaló – vizsgálatokat végzik, vagy azelőtt, hogy e tagállam információkat továbbítana a megkereső tagállamnak.

- 45 Semmi sem akadályozza a tagállamot abban, hogy kiterjessze a meghallgatáshoz való jogot a vizsgálati szakasz más részeire, bevonva ezáltal az adóalanyt az információgyűjtésnek, illetve egyéb mellett a tanúk meghallgatásának különböző szakaszaiba.
- 46 Következésképpen az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az uniós jogot, amint különösen a 77/799 irányelvből és a meghallgatáshoz való alapvető jogból következik, úgy kell értelmezni, hogy az nem biztosítja egy tagállam adóalanya számára sem az azon segítségnyújtás iránti megkeresésről való tájékoztatáshoz fűződő jogot, amellyel ezen állam fordul egy másik tagállamhoz, többek között annak érdekében, hogy az említett adóalany által a jövedelemadó-bevallásában szolgáltatott adatokat ellenőrizze, sem a megkeresett tagállamnak címzett megkeresés megfogalmazásában való részvétel jogát, sem az utóbbi állam által tartott tanúmeghallgatáson való részvétel jogát.

A harmadik kérdéstről

- 47 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy a 77/799 irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy egyfelől az adóalany vitathatja-e a megkereső tagállam adóhatóságának továbbított, őt érintő információt, és másfelől, amennyiben a megkeresett tagállam adóhatósága továbbítja az összegyűjtött információt, köteles-e az információ forrását és megszerzésének módját megjelölni.
- 48 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 77/799 irányelv nem foglalkozik az adóalanyok a továbbított információk pontosságának vitatására vonatkozó jogával, és nem ír elő semmilyen különleges követelményt a továbbított információ tartalmát illetően.
- 49 E körülmények között kizárólag a nemzeti jogszabályok feladata az ezzel kapcsolatos szabályok meghatározása. Az adóalany az érintett tagállamban alkalmazandó szabályok szerint és eljárásokban vitathatja a megkereső tagállam adóhatóságának továbbított, őt érintő információt.
- 50 A harmadik kérdésre ennél fogva azt a választ kell adni, hogy a 77/799 irányelv nem foglalkozik annak kérdésével, hogy az adóalany mely feltételek mellett vitathatja a megkeresett tagállam által továbbított információk pontosságát, és nem ír elő semmilyen különleges követelményt a továbbított információ tartalmát illetően.

A költségekről

- 51 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az uniós jogot, amint különösen a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvél 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 irányelvből, és a meghallgatáshoz való alapvető jogból következik, úgy kell értelmezni, hogy az nem biztosítja egy tagállam adóalanya számára sem az azon segítségnyújtás iránti megkeresésről való tájékoztatáshoz fűződő jogot, amellyel ezen állam fordul egy másik tagállamhoz, többek között annak érdekében, hogy az említett adóalany**

által a jövedelemadó-bevallásában szolgáltatott adatokat ellenőrizze, sem a megkeresett tagállamnak címzett megkeresés megfogalmazásában való részvétel jogát, sem az utóbbi állam által tartott tanúmeghallgatáson való részvétel jogát.

- 2) **A 2006/98 irányelvvel módosított 77/799 irányelv nem foglalkozik annak kérdésével, hogy az adóalany mely feltételek mellett vitathatja a megkeresett tagállam által továbbított információk pontosságát, és nem ír elő semmilyen különleges követelményt a továbbított információ tartalmát illetően.**

Aláírások