



Határozatok Tára

MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. január 10.¹

C-682/15. sz. ügy

Berlioz Investment Fund SA
kontra
Directeur de l'administration des Contributions directes

(a Cour administrative [Luxemburg] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – 2011/16/EU irányelv – 1. cikk (1) bekezdés – 5. cikk – Az adózás területén történő közigazgatási együttműködés – A nemzeti adóhatóságok közötti információcsere – A kért információ »előrelátható fontosságának« fogalma – Egyes információk kiadására irányuló kérelem harmadik személy általi megtagadása a megkeresett államban – Szankciók – Az Európai Unió Alapjogi Chartájának alkalmazása – 47. cikk – 51. cikk (1) bekezdés – A hatékony bírósági jogorvoslathoz való jog – A harmadik személynek címzett kérelem elleni fellebbezés joga”

I – Bevezetés

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv² 1. cikke (1) bekezdésének és 5. cikkének, valamint Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2. Ez a kérelem a közelmúltban feltárt „pénzügyi botrányok”³ és egyéb, az elmúlt hónapokban nagy sajtóvisszhangot keltő, az egyes országok által nemzetközi cégeknek nyújtott adóelőnyök⁴ sajátos kontextusában érkezett. Ezek az események jelentős számú polgárban ébresztettek igényt a nagyobb átláthatóság és nagyobb egyenlőség iránt e területen, sőt, egyesek az Európai Unión belüli adóügyi harmonizáció hiányát kifogásolták.

3. Ilyen viszonyok között a tagállamok egyre gyakrabban alkalmaznak az adócsalással szembeni eredményesebb küzdelmet elősegítő jogi eszközöket, mint amilyen a 2011/16 irányelv. Az, hogy egyre növekvő számban fordulnak ezekhez az eszközökhöz, elkerülhetetlenül a közigazgatás hatékonysága és a polgárok jogainak, köztük a hatékony jogorvoslathoz való jog tiszteletben tartása közötti egyensúly kérdéséhez vezet.

¹ Eredeti nyelv: francia.

² HL 2011. L 64., 1. o.

³ A különböző országoknak a Consortium international des journalistes d'investigation (ICIJ) keretében tömörült újságírói által végzett nyomozásokra gondolok, amelyek a LuxLeaks, SwissLeaks vagy a Panama Papers elnevezésű leleplezésekhez vezettek.

⁴ Az Európai Bizottság több vizsgálatot indított egyes tagállamokkal szemben, amelyek előnyös adórátákat alkalmaztak bizonyos vállalkozások javára, így a Holland Királyság a Starbucks, Írország az Apple, a Luxemburgi Nagyhercegség a McDonald's és az Amazon vagy a Belga Királyság az úgynevezett „excess profits rulings” rendszer esetén.

4. Végül soron ez az érzékeny egyensúly adja a Cour administrative (Luxemburg) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések lényegét.

II – Jogi háttér

A – Az *uniós jog*

1. A *Charta*

5. A Chartának „A hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog” című 47. cikke kimondja:

„Mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz.

Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és észszerű időn belül tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselő igénybevételéhez.

Azoknak, akik nem rendelkeznek elégséges pénzeszközökkel, költségmentességet kell biztosítani, amennyiben az igazságszolgáltatás hatékony igénybevételéhez erre szükség van.”

2. A 2011/16 irányelv

6. A 2011/16 irányelv (9) preambulumbekkezdése így rendelkezik:

„A tagállamoknak információt kell cserélniük egyedi esetekre vonatkozóan, amennyiben egy másik tagállam azt kéri, és el kell végezniük a kért információ megszerzéséhez szükséges vizsgálatokat. Az »előreláthatólag fontos« követelmény bevezetésének célja az, hogy a lehető legszélesebb körű adóügyi információcserét tegye lehetővé, ugyanakkor egyértelművé tegye, hogy a tagállamok nem végezhetnek a bizonyíték felkutatása céljából történő, előzetesen nem meghatározott nyomozást (ún. »fishing expedition«), vagy nem kérhetnek információkat akkor, ha valószínűtlen, hogy a kért információk az adott adófizető adóügyi tekintetében lényegesek lennének. Bár ezen irányelv 20. cikke eljárási követelményeket állapít meg, e rendelkezéseket szabadon kell értelmezni annak érdekében, hogy ne akadályozzák a tényleges információcserét.”

7. A 2011/16 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Ez az irányelv megállapítja azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek alapján a tagállamok a 2. cikkben említett adókra vonatkozó tagállami jogszabályok kezelése és végrehajtása szempontjából előreláthatólag releváns információk cseréje céljából együttműködnek egymással.”

8. A 2011/16 irányelv 5. cikke így rendelkezik:

„A megkeresett hatóság a megkereső hatóság kérésére az 1. cikk (1) bekezdésében említett minden olyan információt közöl a megkereső hatósággal, amely a birtokában van, vagy amelyet közigazgatási vizsgálatok eredményeként megszerez.”

9. A 2011/16 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése előírja:

„A megkeresett hatóság a kézhezvételtől számított egy hónapon belül értesíti a megkereső hatóságot a kérés esetleges hiányosságairól és bármely további háttér-információ iránti igényéről. Ilyen esetben az (1) bekezdésben megállapított határidők a szükséges kiegészítő információknak a megkeresett hatóság általi kézhezvételét követő napon kezdődnek.”

10. A 2011/16 irányelvnek a „Korlátozások” című 17. cikke szerint:

„(1) Az egyik tagállam megkeresett hatósága átadhatja a másik tagállam megkereső hatóságának az 5. cikkben említett információkat, feltéve hogy a megkereső hatóság már kimerítette azokat a szokásos információforrásokat, amelyeket a célja elérésének veszélyeztetése nélkül az adott körülmények között a kért információ megszerzéséhez felhasználhatott volna.

(2) Ez az irányelv nem kötelezi vizsgálatok elvégzésére vagy információközlésre a megkeresett tagállamot, amennyiben az ilyen vizsgálatok lefolytatása vagy a kért információ gyűjtése saját céljára jogszabályaival ellentétes lenne.

(3) A megkeresett tagállam hatáskörrel rendelkező hatósága megtagadhatja az információnyújtást, amennyiben a megkereső tagállam jogi okokból nem tud hasonló információkat nyújtani.

(4) Az információszolgáltatást meg lehet tagadni, amennyiben az üzleti, ipari vagy szakmai titok, kereskedelmi folyamat vagy olyan információ felfedéséhez vezet, amelynek felfedése sérti a közrendet.

(5) A megkeresett hatóság tájékoztatja a megkereső hatóságot az információkérés visszautasításának okáról.”

11. A 2011/16 irányelv „Kötelezettségek” című 18. cikke szerint:

„(1) Ha egy tagállam ezzel az irányelvvel összhangban információt kér, a megkeresett tagállam a kért információ megszerzése érdekében alkalmazza az információgyűjtésre szolgáló intézkedéseit, még akkor is, ha saját adózási célokból nincs szüksége ezekre az információkra. Ez a kötelezettség nem sérti a 17. cikk (2), (3) és (4) bekezdését, amelyekre való hivatkozással egy tagállam sem tagadhatja meg az információnyújtást csak azért, mert az információhoz nem fűződik hazai adóztatási érdeke.

(2) A 17. cikk (2) és (4) bekezdését semmi esetre sem értelmezhető úgy, hogy az lehetővé tenné egy tagállam megkeresett hatósága számára az információszolgáltatás megtagadását kizárólag azért, mert ez az információ bank, más pénzügyi intézmény, meghatalmazott, illetve ügynökként vagy vagyonkezelőként eljáró személy birtokában van, vagy egy személy tulajdoni érdekeltiségére vonatkozik.

[...]”

12. Végül, a 2011/16 irányelv 20. cikkének (2) bekezdése határozza meg azt a minimális információtartalmat, amelyet az információszolgáltatás terén használt formanyomtatványoknak tartalmazniuk kell. E rendelkezés így szól:

„Az (1) bekezdésben említett formanyomtatványon a megkereső hatóság legalább az alábbi információt szolgáltatja:

- a) a vizsgálat vagy nyomozás alatt álló személy személyazonossága;
- b) az információt milyen adózási célból kéri.

A megkereső hatóság – amennyiben ismeri, és a nemzetközi fejleményekkel összhangban – megadhatja bármely olyan személy nevét és címét, akiről feltételezi, hogy a kért információ birtokában lehet, továbbá közölhet bármilyen tényt, amely a megkeresett hatóság számára megkönnyítheti az információ beszerzését.”

B – A luxemburgi jog

1. A 2013. március 29-i törvény

13. A 2011/16 irányelvet „a 2011/16/EU tanácsi irányelv [...] átültetéséről” szóló, 2013. március 29-i törvény (a továbbiakban: 2013. március 29-i törvény) ültette át a luxemburgi jogba.

14. A 2013. március 29-i törvény 6. cikke előírja:

„A megkeresett luxemburgi hatóság a megkereső hatóság kérelmére közli azokat a birtokában lévő, vagy a közigazgatási vizsgálatot követően megszerzett információkat, amelyek előreláthatólag relevánsak lesznek a megkereső tagállamnak az 1. cikkben említett adókra vonatkozó jogszabályainak alkalmazása és végrehajtása szempontjából.”

15. A 2013. március 29-i törvény 8. cikke (1) bekezdésének rendelkezése szerint:

„A megkeresett luxemburgi hatóság az 6. cikkben említett információt a lehető leggyorsabban, de legkésőbb a megkeresés kézhezvételétől számított hat hónapon belül rendelkezésre bocsátja. Ha azonban az említett információ már a megkeresett luxemburgi hatóság birtokában van, akkor az információt az említett időponttól számított két hónapon belül kell továbbítani.”

2. A 2014. november 25-i törvény

16. Adóügyekben a megkeresésre történő információcserére alkalmazandó eljárás megállapításáról, valamint az adóegyezmények jóváhagyásáról és az adóügyekben a megkeresésre történő információcserére alkalmazandó eljárás megállapításáról szóló 2010. március 31-i törvény módosításáról szóló, 2014. november 25-i törvény (a továbbiakban: 2014. november 25-i törvény) a következő rendelkezéseket tartalmazza.

17. A 2014. november 25-i törvény 1. cikke így rendelkezik:

„(1) A jelen törvény a hatálybalépésétől alkalmazandó azon, az adózás területére vonatkozó információcserére irányuló megkeresésekre, amelyeket a megkereső állam illetékes hatósága:

[...]

(4) az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, módosított 2013. március 29-i törvény [...] alapján nyújt be.

[...]”

18. A 2014. november 25-i törvény 2. cikke szerint:

„(1) Az adóhatóságok jogosultak arra, hogy bármilyen jellegű, az egyezményekben és a törvényekben foglalt információcsere végrehajtásához szükséges információt kérjenek ezen információk birtokosától.

(2) Az információk birtokosa köteles a kért információk összességét pontosan, módosítás nélkül, a kért adatok szolgáltatására kötelező határozat közlésétől számított egy hónapon belül szolgáltatni. E kötelezettség magában foglalja az információk alapjául szolgáló iratok módosítás nélkül történő átadását.

[...]”

19. A 2014. november 25-i törvény 3. cikke értelmében:

„(1) Az illetékes adóhatóság megvizsgálja az információcserére irányuló megkeresés alaki szabályszerűségét. Az információcserére irányuló megkeresés alakilag szabályszerű, ha tartalmazza a jogalap és azon illetékes hatóság megjelölését, amelytől a megkeresés származik, valamint az egyezményekben és a törvényekben előírt egyéb adatokat.

[...]

(3) Ha az illetékes adóhatóság nem rendelkezik a kért információval, az illetékes adóhatóság igazgatója vagy annak megbízottja az információ birtokosához címzett ajánlott levélben közli a kért adatok szolgáltatására kötelező határozatát. A határozatnak a kért információk birtokosával való közlése egyben a határozatban szereplő valamennyi más személlyel való közlésnek minősül.

(4) Az információcserére irányuló megkeresés nem tehető hozzáférhetővé. Az adatszolgáltatásra kötelező határozat csak azokat az adatokat tartalmazza, amelyek nélkülözhetetlenek ahhoz, hogy az információk birtokosa azonosíthassa a kért információkat.

[...]”.

20. A 2014. november 25-i törvény 5. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

„(1) 250 000 euró összegig terjedő adóbírság szabható ki az információk birtokosára, amennyiben a kért információkat nem szolgáltatja a kért adatok szolgáltatására kötelező határozat közlésétől számított egy hónapon belül. Ennek összegét az illetékes adóhatóság igazgatója vagy annak megbízottja állapítja meg”.

21. A 2014. november 25-i törvény 6. cikke szerint:

„(1) A 3. cikk (1) és (3) bekezdésében említett, információcserére irányuló megkereséssel és adatszolgáltatásra kötelező határozattal szemben nem lehet közigazgatási jogorvoslattal élni.

(2) Az 5. cikkben említett határozatokkal szemben a határozat megváltoztatása iránti kereset indítható az információk birtokosával szemben a tribunal administratif [(közigazgatási bíróság)] előtt. E keresetet a határozatnak a kért információk birtokosával való közlésétől számított egy hónapon belül kell benyújtani. A fellebbezésnek halasztó hatálya van. [...]

A tribunal administratif [(közigazgatási bíróság)] határozataival szemben fellebbezést a Cour administrative [(közigazgatási fellebbviteli bíróság)] előtt lehet előterjeszteni. A fellebbezést a hivatal értesítésétől számított [tizenöt] napon belül kell előterjeszteni. [...] A Cour administrative [(közigazgatási fellebbviteli bíróság)] a válaszbeadvány benyújtásától számított, vagy a további beadványok benyújtására előírt határidő lejártát követő egy hónapon belül határoz.”

III – Az alapeljárás tényállása

22. Az illetékes francia adóhatóság 2014. december 3-án a francia jog szerinti egyszerűsített részvénytársaság formában működő Cofima SAS társaság adózási helyzetének vizsgálata keretében a 2011/16 irányelv alapján információkérést küldött a luxemburgi adóhatósághoz. Ez a kérelem a Cofima tulajdonosára, a luxemburgi jog szerinti részvénytársaság formában működő Berlioz Investment Fund SA társaságra (a továbbiakban: Berlioz) vonatkozó információkra irányult.

23. A Berlioz ugyanis forrásadó alól mentesített osztalékokban részesült, amelyet a leányvállalata, a Cofima fizetett ki számára, és a francia adóhatóság kétségbe vonta a francia jogban e tárgyban előírt feltételek betartását. E hatóság luxemburgi megfelelőjétől többféle adat közlését várta.

24. Ezen segítségnyújtás iránti megkeresés alapján a luxemburgi directeur de l'administration des Contributions directes (a közvetlen adók hivatalának igazgatója; a továbbiakban: igazgató) 2015. március 16-i határozatában néhány információ közlésére kötelezte a Berliozt, különösen a következőket kérve tőle:

- a társaság tényleges üzletvezetésének helye Luxemburgban található-e, és iratokkal alátámasztva melyek a Berlioz társaság egyes székhelyeinek főbb jellemzői (a székhely leírása, a Berlioz saját irodáinak területe, a Berliozhoz tartozó berendezési és számítástechnikai eszközök, a helyiségek bérleti szerződésének másolata, postacíme);
- a Berlioz társaság munkavállalóinak listáját a társaságon belül betöltött funkciójukkal, valamint a társaság székhelyéhez kötődő munkavállalókat;
- a Berlioz foglalkoztat-e kölcsönzött munkavállalókat Luxemburgban;
- kötött-e szerződést a Berlioz és a Cofima, és ha igen, akkor kéri, bocsássa rendelkezésére e szerződések másolatát;
- tájékoztatást a Berlioz más társaságokban fennálló részesedéseiről, valamint iratokkal alátámasztott tájékoztatást arról, hogy e részesedéseket hogyan finanszírozták;
- tájékoztatást a Berlioz tagjainak nevééről és címéről, valamint az egyes tagok birtokában lévő tőkeösszegekről és a tagok részesedési arányáról és
- tájékoztatást azon értékről, amelyen a Cofima 2012. március 7-i közgyűlése előtt a Cofima részvényeit a Berlioz társaság eszközei között könyvelték, és tájékoztatást a Cofima részvényei bekerülési értékének változásáról a 2002. december 5-i tőkeemelés, a 2003. október 31-i tőkeemelés és a 2007. október 2-i részesedésszerzés során.

25. 2015. április 21-én a Berlioz megválaszolta a felszólítást, de kihagyta a részvényesei nevére és címére, valamint az egyes részvényeseket megillető tőkerészesedésekre és a részvényesek részesedési arányára vonatkozó adatokat, arra hivatkozva, hogy ezek az információk a 2011/16 irányelv értelmében előreláthatólag nem relevánsak a francia adóhatóság által végzett ellenőrzés szempontjából.

26. 2015. április 22-én az igazgató felszólította a Berliozt, hogy 2015. április 29-ig küldje meg a kért adatokat, ennek elmaradása esetén a 2014. november 25-i törvény 5. cikkének (1) bekezdése alapján adóhatósági bírságot helyezve kilátásba e társasággal szemben. Mivel ezt a Berlioz továbbra is megtagadta, 2015. május 18-i határozatával az igazgató 250 000 euró közigazgatási bírságot szabott ki a Berliozra.

27. E bíróság kiszabását követően a Berlioz keresetet nyújtott be a tribunal adminisztratívhoz (közigazgatási bíróság, Luxemburg) az igazgató szankciót megállapító határozata ellen, és kérte az adatszolgáltatásra kötelező határozat megalapozottságának vizsgálatát.

28. 2015. augusztus 13-i ítéletében a tribunal adminisztratív megállapította az elsődlegesen előterjesztett, a határozat megváltoztatása iránti kereset részleges megalapozottságát, és 150 000 euróra csökkentette a bíróság összegét. A keresetet ezt meghaladó részében elutasította, és megállapította, hogy nincs helye határozathozatalnak a másodlagosan előterjesztett, megsemmisítés iránti kereset tárgyában.

29. 2015. augusztus 31-i fellebbezésével a Berlioz a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) előtt megtámadta az ítéletet arra hivatkozva, hogy az adatszolgáltatásra kötelező határozat megalapozottságára vonatkozó felülvizsgálat megtagadásával a tribunal adminisztratív (közigazgatási bíróság) a 2014. november 25. törvény 6. cikkének (1) bekezdése alapján megsértette az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én aláírt egyezmény⁵ 6. cikkének (1) bekezdésében biztosított hatékony bírósági jogorvoslathoz való jogát.

30. A Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) úgy döntött, hogy a Chartát, nevezetesen annak 47. cikkét veszi figyelembe. Miután felhívta az alapeljárás feleit, hogy nyújtsák be ezzel kapcsolatos észrevételeiket, úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel fordul a Bírósághoz.

IV – Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

31. A Bírósághoz 2015. december 18-án érkezett 2015. december 17-i határozatával a Cour administrative úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

- „1) Valamely tagállam az uniós jogot hajtja-e végre, és ezáltal alkalmazhatóvá válik-e a Charta az 51. cikke (1) bekezdésének megfelelően a jelen esethez hasonló olyan helyzetben, amikor e tagállam közigazgatási pénzügyi szankciót szab ki valamely adóalannal szemben a neki felrótt azon együttműködési kötelezettség megszegése miatt, amely az illetékes nemzeti hatóság azon adatszolgáltatásra kötelező határozatából ered, amelyet egy másik tagállamtól érkezett és többek között a [2011/16] irányelv megkeresésre történő információcserére vonatkozó rendelkezéseire alapozott, információcserére irányuló megkeresésnek az előbbi tagállam mint megkeresett állam általi végrehajtása céljából bevezetett, belső eljárásjogi szabályok alapján hozott?
- 2) Amennyiben a Charta alkalmazandó a jelen esetben, az adóalany hivatkozhat-e a Charta 47. cikkére, amennyiben úgy ítéli meg, hogy a fent említett, vele szemben kiszabott közigazgatási pénzügyi szankció egy másik tagállamtól származó információkérésnek a megkeresett tagállam – amely egyben az illetősége szerinti tagállam – illetékes hatósága általi végrehajtása keretében adatszolgáltatására kívánja kötelezni úgy, hogy e kérés nem tartalmaz igazolást a tényleges adójogi cél tekintetében, tehát a jelen ügyben hiányzik a jogszerű cél, és az olyan információk megszerzésére irányul, amelyek előreláthatólag nem relevánsak a szóban forgó adóügyben?
- 3) Amennyiben a Charta alkalmazandó a jelen esetben, a Charta 47. cikkében foglalt, a hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog – a Charta 52. cikkének (1) bekezdéséből eredő korlátozások fenntartása mellett – megköveteli-e, hogy az illetékes nemzeti bíróság korlátlan felülvizsgálati jogkörrel rendelkezzen, és ebből következően – legalább kifogás útján – jogosult legyen arra, hogy az információk birtokában lévő harmadik személy által – aki egyben az adatszolgáltatásra kötelező azon határozat címzettje, amelyet e tagállam illetékes hatósága hozott egy másik tagállam illetékes hatósága által többek között a 2011/16 irányelv alapján

⁵ A továbbiakban: EJEE.

kezdemenyezett, információcserére irányuló megkeresés végrehajtása keretében – azon határozattal szemben indított kereset keretében felülvizsgálja ezen adatszolgáltatásra kötelező határozat érvényességét, amely közigazgatási pénzügyi szankciót szab ki e személyre az említett megkeresés végrehajtása tekintetében fennálló együttműködési kötelezettségének elmulasztásával kapcsolatban felrótt mulasztás miatt?

- 4) Amennyiben a Charta alkalmazandó a jelen esetben, a 2011/16 irányelv 1. cikkének (1) és (5) bekezdését – egyrészt az »előrelátható fontosságnak« a [Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet] jövedelem- és vagyonadóztatására vonatkozó modellegyezményéből eredő szabállyal fennálló párhuzamra, másrészt a lojális együttműködés EUSZ 4. cikkben foglalt elvére, valamint a 2011/16 irányelv céljára tekintettel – úgy kell-e értelmezni, hogy a valamely tagállam által egy másik tagállamtól kért információknak – a szóban forgó adóügy és a megjelölt adójogi cél tekintetében – előreláthatólag releváns jellege olyan feltételnek minősül, amelynek az információkérésnek meg kell felelnie ahhoz, hogy a megkeresett tagállam illetékes hatósága köteles legyen e megkeresést teljesíteni, és hogy az információk birtokában lévő harmadik személy tekintetében igazolja az adatszolgáltatásra kötelező határozatot?
- 5) Amennyiben a Charta alkalmazandó a jelen esetben, a 2011/16 irányelv 1. cikke (1) és (5) bekezdésének, valamint a Charta 47. cikkének rendelkezéseit együttesen úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes azon tagállami jogszabály, amely általánosságban az alaki szabályszerűség vizsgálatára korlátozza a megkeresett állam hatóságaként eljáró illetékes nemzeti hatóság által az információkérés érvényességére vonatkozóan végzendő vizsgálatot, és e rendelkezések előírják-e a nemzeti bíróság számára, hogy az előtte folyamatban lévő, a fenti harmadik kérdésben ismertetett peres eljárás keretében valamennyi – a szóban forgó konkrét adóüggyel fennálló kapcsolatra, a megjelölt adójogi célra és a 2011/16 irányelv 17. cikkének betartására vonatkozó – szempontból megvizsgálja a kért információk előrelátható fontosságára vonatkozó feltétel tiszteletben tartását?
- 6) Amennyiben a Charta alkalmazandó a jelen esetben, a Charta 47. cikkének (2) bekezdésével ellentétes-e azon tagállami jogszabályi rendelkezés, amely kizárja, hogy a megkeresett állam illetékes nemzeti bírósága elé utalják a másik tagállam illetékes hatósága által kezdeményezett információkérést az e bíróság előtt folyamatban lévő, a fenti harmadik kérdésben ismertetett peres eljárás keretében, továbbá a Charta 47. cikkének (2) bekezdése megköveteli-e ezen kérésnek az illetékes nemzeti bírósághoz való benyújtását, valamint azt, hogy hozzáférést biztosítsanak az információk birtokában lévő harmadik személy számára e kéréshez, vagy pedig e kérésnek az illetékes nemzeti bírósághoz való benyújtását anélkül követeli meg, hogy e kérés titkossága miatt hozzáférést biztosítsanak az információk birtokában lévő harmadik személy számára, azzal a feltétellel, hogy e harmadik személy számára bármilyen, a jogainak korlátozásából eredő nehézséget kielégítően ellensúlyozni kell az illetékes nemzeti bíróság előtti eljárással?”

32. A Berlio, a luxemburgi, a belga, az olasz, a lengyel és a finn kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő.

33. A 2016. november 8-án tartott tárgyaláson a luxemburgi kormány és a Bizottság képviselője ismertette az álláspontját. Az írásbeli észrevételt nem tevő német és francia kormány képviselői szintén kifejezhetik érveiket az említett tárgyaláson.

V – Elemzés

A – Előzetes megjegyzés a Charta 47. cikkéről és az abban lefektetett jogról

34. A Charta 47. cikke „A hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog” címet viseli. A Charta ezzel a rendelkezéssel elismeri az EJEE 13. cikkében biztosított hatékony jogorvoslathoz való jogot és az EJEE 6. cikkének (1) bekezdésében elismert tisztességes tárgyaláshoz való jogot.

35. A Charta 47. cikkének az EJEE e cikkéből származó eredete kifejezetten megjelenik az Alapjogi Chartára vonatkozó magyarázatokban: a 47. cikk első bekezdése „az EJEE 13. cikkén alapul”, a második bekezdése „az EJEE 6. cikkének (1) bekezdésén alapul”⁶.

36. A Charta 52. cikke (3) bekezdésének megfelelően az említett Charta 47. cikkében biztosított hatékony jogorvoslathoz való jog tartalmát és terjedelmét az EJEE-ben biztosított jogokéval azonosnak kell tekinteni. Ugyanakkor ez a rendelkezés leszögezi, hogy nem akadályozza meg azt, hogy az Unió joga kiterjedtebb védelmet nyújtson.

37. E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy a Charta 47. cikke szigorúbb, mint az EJEE 13. cikke, mivel ez előbbi „bíróság” előtti hatékony jogorvoslat lehetőségét írja elő, míg az EJEE 13. cikke megelégszik azzal, ha ez „hazai hatóság” előtt történik. Emellett a Charta 47. cikkének az anyagi hatálya szélesebb körű. Egyrészt abban az esetben kell alkalmazni, ha „az Unió joga által biztosított jogokat és szabadságokat megsértették” (függetlenül attól, hogy ezek szerepelnek-e, vagy sem, a Chartában), míg az EJEE 13. cikke az „[EJEE-ben] elismert jogok és szabadságok” sérelmét követeli meg.⁷ Másrészt az EJEE 6. cikkének (1) bekezdése a tisztességes tárgyaláshoz való jogot a polgári jellegű jogokra és kötelezettségekre, vagy egy büntetőjogi vádemelés megalapozottságára vonatkozó jogvitákra korlátozza. Hasonló korlátozás nem található a Charta 47. cikkének második bekezdésében.⁸

38. Végül a Charta 47. cikkét nem lehet az EUSZ 19. cikk második bekezdésétől függetlenül kezelni, mivel ez utóbbi rendelkezés előírja a tagállamok számára, hogy teremtsék meg „azokat a jogorvoslati lehetőségeket, amelyek az uniós jog által szabályozott területeken a hatékony jogvédelem biztosításához szükségesek”⁹.

39. A kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket ezen észrevételek szellemében kell megvizsgálni.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

40. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy egy tagállam az uniós jogot hajtja-e végre, és ennek következtében alkalmazhatóvá válik-e a Charta, amikor a belső jogában pénzügyi szankciót ír elő egy olyan jogalannal szemben, amely egy irányelven alapuló, adóhatóságok közötti információcsere keretében megtagadja az információszolgáltatást.

⁶ HL 2007 C 303 17–35 o. különösen a 29 és 30 o. Lásd ebben az értelemben nevezetesen 2016 június 30-i Toma és Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci ítélet (C-205/15 EU C 2016 499 40 pont) A Bíróság ebben a kérdésben folytatott ítélkezési gyakorlata vonatkozásában lásd Lebrun G. „De l'utilité de l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne” Rev trim dr h 2016/106 433–459 o. különösen a 440 o.

⁷ Kiemelés tőlem. Lásd ebben az értelemben: Braibant, G., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Éditions du Seuil, 2001, 235. és 236. o.

⁸ Lásd ebben az értelemben: Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., és Ward, A. (szerk.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, 1197–1275. o., különösen a 47.44. szám.

⁹ Lásd ebben az értelemben: Hofmann, H. Ch., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Hervey, T., Kenner, J., és Ward, A. (szerk.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, 1197–1275. o., különösen a 47.50. szám.

41. A Charta 51. cikkének (1) bekezdése szerint az uniós jog végrehajtása ténylegesen a Charta tagállamokra való alkalmazhatóságának előfeltétele. Márpedig a luxemburgi és a finn kormány szerint az alapeljárásban szereplő nemzeti törvény esetében nem ez a helyzet, mivel az ez utóbbi által bevezetett pénzügyi szankció nem szerepel a 2011/16 irányelvben.

42. Ezek a tagállamok ezen érv segítségével különböztették meg a jelen ügyet a 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105) alapjául szolgáló üggyől. Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv¹⁰ 2. cikke, 250. cikkének (1) bekezdése és 273. cikke, valamint az EUSZ 4. cikkének (3) bekezdése előírja az adók behajtásához szükséges intézkedéseket. A Bíróság e megállapítás alapján a szóban forgó nemzeti jogi szabályozásban előírt pénzügyi szankciókat és büntetőeljárásokat az uniós jog olyan végrehajtásának fogadta el, amely alkalmazhatóvá teszi a Chartát.

43. Először is, én nem értek egyet a luxemburgi és a finn kormány elméletével, mivel úgy vélem, hogy az általuk alkalmazott különbségtétel nem helyénvaló.

44. Mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy a Bíróság a 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105) 28. pontjában azt is megállapította, hogy a nemzeti törvényeknek nem kell önmagukban valamely uniós irányelv átültetésére irányulniuk, amennyiben alkalmazásuk célja a szóban forgó irányelvben található rendelkezések megsértésének szankcionálása. Más szóval egy meghatározott, de nem feltétlenül kifejezett kötelezettség teljesítéséről kell szónak lennie.

45. Ezt követően, a 2011/16 irányelv 22. cikke a 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítéletben (C-617/10, EU:C:2013:105)¹¹ hivatkozott rendelkezésekhez hasonlóan általános módon arra kötelezi a tagállamokat, hogy „minden szükséges intézkedést megte[gyenek] annak érdekében, hogy [...] biztosítsák az ebben az irányelvben előírt, a közigazgatási együttműködésre vonatkozó rendelkezések zavartalan működését [...]”. Egy szankciómechanizmus bizonyosan a 2011/16 irányelv által bevezetett információcsere-rendszer hatékonyságának biztosításához szükséges intézkedés.¹² A szankció jelentette fenyegetettség nélkül a magatartást előíró norma hatékonyságát veszti.

46. Másodszor egészen furcsa a luxemburgi kormánytól az az állítás, amely szerint a 2014. november 25-i törvény nem az uniós jog végrehajtását képezi. E törvény (amely a címe alapján az adóügyekben megkeresésre történő információcserére alkalmazandó eljárás megállapításáról szól) 1. cikke szerint ugyanis e törvény alkalmazandó azokra a megkeresésekre, amelyeket a megkereső állam illetékes hatósága „[...] az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, módosított 2013. március 29-i törvény alapján nyújt be”. Márpedig ez utóbbi az a törvény, amely a 2011/16 irányelv átültetéséről szól.

47. Ennek következtében nehezen értenék egyet azzal, hogy az említett törvény, amely egy tagállam által a 2011/16 irányelv alapján kért információk megszerzésekor követendő eljárást tartalmazza, nem hajtja végre ezt az irányelvet. Minden olyan intézkedés ugyanis, amelyet az uniós jogból eredő kötelezettség „keretében” hoznak meg, e jog hatálya alá tartozik, és ennek végrehajtását valószínűleg.¹³

¹⁰ HL 2006. L 347., 1. o.

¹¹ A 2006/112 irányelv 273. cikkének első bekezdése szerint: „A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hűa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében [...]”. A 206/112 irányelv 2. cikke határozza meg a hűa hatálya alá tartozó ügyleteket, a 250. cikkének (1) bekezdése pedig az adóalanyok által teljesítendő bevallási kötelezettségről szól.

¹² E tekintetben az a tény, hogy a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról szóló, 2016. május 25-i 2016/881/EU tanácsi irányelv (HL 2016. L 148., 8. o.) beszürtta az új 25a. cikket a 2011/16 irányelvbe, amely kifejezetten előírja, hogy a tagállamok megállapítják az ezen irányelv alapján egy meghatározott cikkekre (az új 8aa. cikk) vonatkozóan elfogadott nemzeti rendelkezések megsértése esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó szabályokat, nem módosítja a 2011/16 irányelv 22. cikkében megállapított szabály hatályát.

¹³ Lásd ebben az értelemben: Safjan, M., Düsterhaus D., és Guérin, A., „La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les ordres juridiques nationaux, de la mise en œuvre à la mise en balance”, *RTD Eur.*, 2016, 219–247. o., különösen a 229. o.

48. Harmadszor a Bíróság korábban már megerősítette, hogy az információk iránti kérelmekre és ezek felhasználására vonatkozó szabályok az uniós jog hatálya alá tartoznak. A 2013. október 22-i Sabou-ítéletben (C-276/12, EU:C:2013:678) ugyanis, amely a 2011/16 irányelv előtti, 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 irányelv¹⁴ értelmezéséről szól, a Bíróság úgy vélte, hogy az „előterjesztett kérdések az uniós jog *végrehajtására* vonatkoz[t]ak, és [hogy] a Bíróság hatáskörrel bír[t] az alapvető jogok [...] érvényesülésének vizsgálatára”¹⁵. Ha ebben az ügyben a Bíróság nem vizsgálta a Charta alkalmazását, ez kizárólag amiatt történt, hogy ez utóbbi a vitatott segítségnyújtásra irányuló eljárást követően lépett hatályba.

49. Az előbbi megfontolások fényében úgy vélem, hogy az uniós jogot hajtja végre valamely tagállam, amikor a belső jogában pénzügyi szankciót ír elő egy olyan jogalannyal szemben, amely többek között a 2011/16/EU tanácsi irányelv rendelkezésein alapuló, adóhatóságok közötti információcsere keretében megtagadja az információszolgáltatást, és ez a Charta alkalmazhatóságát vonja maga után.

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

50. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az adóalany hivatkozhat-e a Charta 47. cikkére, amennyiben úgy ítéli meg, hogy a vele szemben (adóhatóságok közötti információcsere keretében az információszolgáltatás megtagadása miatt) kiszabott közigazgatási pénzügyi szankció olyan információkérésen alapul, amelynek érvényességét kétségbe vonja.

51. A Charta 47. cikkének első bekezdése szerint „[m]indenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz”. A kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés ennek következtében alapvető jelentőségű, mivel azt eredményezi, hogy a Bíróságnak pontosítania kell a Charta 47. cikkének hatályát. Ugyanis egyszerűen annak a kérdésnek a megválaszolásáról van szó, hogy a Charta alkalmazása egyben automatikusan a 47. cikkének alkalmazhatóságát is jelenti-e, vagy e cikk alkalmazhatósága az uniós jog által biztosított jog vagy szabadság állítólagos megsértésétől függ.

52. A Charta 47. cikke első bekezdésének szövege kétségtelenül a fenti kérdés második alternatíváját támasztja alá. Ugyanakkor úgy vélem, hogy ennek az értelmezésnek nem lehet helyt adni.

53. Egyfelől a Charta 47. cikkének ilyen szó szerinti értelmezése a hatékony jogorvoslathoz való jog uniós jogban történő elismerésének folyamatával szemben hatna. Kezdetben ugyanis ezt a jogot a Bíróság az ítélkezési gyakorlatában általános jogelvként kezelte. Márpedig ez nem eredményezi azt, hogy rendszeresen egy adott jogot vagy szabadságot kelljen megjelölni a hatékony jogorvoslathoz való jog alkalmazásának feltételeként (lásd az alábbi 1. szakaszt).

54. Másfelől ez az értelmezés a Charta 47. cikkének és az EJEE 6. és 13. cikkének a megfogalmazása közötti eltérésekkel is ellentétes lenne (lásd az alábbi 2. szakaszt).

1. Rövid áttekintés a hatékony jogorvoslathoz való jog uniós jogban történő elismerésének történeti fejlődéséről

55. Mindenekelőtt emlékeztetek arra, hogy a Bíróság már azelőtt az Unió általános jogelvének tekintette a bírói jogorvoslat lehetőségét, hogy ez utóbbi hivatalosan bekerült volna a Chartába.

¹⁴ HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.

¹⁵ Ezen ítélet 27. pontja. Kiemelés tőlem.

56. A Bíróság, egy olyan alapvető joggal kapcsolatban, mint a munkavállalók szabad mozgásának joga, megállapította, hogy „a kérdéses jog által biztosított előnyöket elutasító nemzeti hatóság határozatával szembeni bírósági természetű jogorvoslati lehetőség meglete elengedhetetlen az egyén hatékony jogvédelmének biztosításához. Amint azt a Bíróság az 1986. május 15-i ítéletében kimondta (Johnston, 222/84, [EU:C:1986:206]), ez a követelmény általános elvét képezi, amely a tagállamok közös alkotmányos hagyományaiból ered, és amelynek megerősítésére az emberi jogokról szóló európai egyezmény 6. és 13. cikkében került sor.”¹⁶

57. Ebben az ügyben kétségtelenül valamely jog, a szabad mozgáshoz való jog megsértését kifogásolták. A Bíróság azonban ezt követően további előrelépést tett, amikor a hatékony jogorvoslathoz való jog általános jogelvét az Unió „jogi unióként” való szentesítéséhez kapcsolta.

58. A Bíróság szerint ugyanis ez a fogalom azt jelenti, hogy „*sem a tagállamok*, sem pedig az intézmények nem mentesek annak vizsgálata alól, hogy jogi aktusaik megfelelnek-e az alkotmányos alapchartának, azaz a Szerződésnek”¹⁷, valamint az „általános [és] az alapvető jogoknak”¹⁸.

59. Ebben az összefüggésben logikusnak tűnik, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem követeli meg a hatékony jogorvoslathoz való jog alkalmazási feltételeként egy meghatározott, az uniós jogban biztosított jog vagy szabadság szisztematikus megjelölését.

60. A 2013. szeptember 26-i Texdata Software ítélet (C-418/11, EU:C:2013:588) jól szemlélteti a Bíróság megközelítését. Ebben az ítéletben a Bíróság mindenekelőtt megállapította, hogy az a belső jog, amely a pénzügyi beszámolók közzétételére irányuló kötelezettség¹⁹ be nem tartása esetére szankciót vezet be, a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az Unió jogát hajtotta végre.²⁰ Ebből a Bíróság a továbbiakban arra következtetett, hogy alkalmazni kell a Charta rendelkezéseit.²¹ Végezetül anélkül, hogy megpróbálta volna meghatározni, pontosan melyik jog vagy szabadság sérült, a Bíróság csupán a Charta 47. cikkének betartását vizsgálta.²²

2. A Charta 47. cikke első bekezdésének értelmezése

61. Emellett, amint arra az előzetes megjegyzésemben rámutattam, a Charta 47. cikkének hatálya szélesebb körű, mint az EJEE 13. cikkéé.

62. Míg az EJEE 13. cikke az „[EJEE-ben] elismert jogok és szabadságok” sérelme esetén alkalmazható, a Charta 47. cikkét akkor kell alkalmazni, ha „az Unió joga által biztosított jogokat és szabadságokat megsértették” (függetlenül attól, hogy ezek szerepelnek-e a Chartában, vagy sem).

16 1987. október 15-i Heylens és társa ítélet (222/86, EU:C:1987:442, 14. pont). Kiemelés tőlem.

17 1986. április 23-i Les Verts kontra Parlament ítélet (294/83, EU:C:1986:166, 23. pont). Kiemelés tőlem.

18 2013. október 3-i Inuit Tapiriit Kanatami és társa kontra Parlament és Tanács ítélet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 91. pont); 2013. december 19-i Telefónica kontra Bizottság ítélet (C-274/12 P, EU:C:2013:852, 56. pont).

19 A valamely tagállam jogának hatálya alá tartozó meghatározott jogi formájú társaságoknak egy másik tagállamban létesített fióktelepeire vonatkozó bejelentési és közzétételi követelményeiről szóló, 1989. december 21-i 89/666/EGK tizenegyedik tanácsi irányelvben (HL L 395., 36. o.; magyar nyelvű kiadás 17. fejezet, 1. kötet, 100. o.) megállapított kötelezettség.

20 Lásd ezen ítélet 75. pontját.

21 Lásd ezen ítélet 76. pontját.

22 Lásd ezen ítélet 77. és az azt követő pontjait.

63. Márpedig a Charta 51. cikkének (1) bekezdése szerint e rendelkezést csak annyiban kell a tagállamokkal szemben alkalmazni, amennyiben azok az Unió jogát hajtják végre Következésképpen a Charta alkalmazhatóságának elfogadása egyben szükségképpen feltételezi valamely, az uniós jog által biztosított jog fennállását is.²³ Annak megkövetelése, hogy ezen uniós jogi norma, amely elvezet a Charta alkalmazhatóságához, ráadásul egy olyan, pontosan meghatározott szubjektív jogot biztosítson, amely az adóalany hátrányára sérelmet szenvedhet, véleményem szerint ellentmond a Charta 47. cikke mögötti liberális szándéknak.

64. Másfelől úgy látom, hogy a második bekezdésben található „ügy” kifejezés alkalmazásával kerül szentesítésre a szándék, amely a Charta alkalmazhatósága esetén a 47. cikke automatikus alkalmazásának lehetővé tételére irányul.

65. A Charta 47. cikkének második bekezdése mellett, hogy a teljes uniós jogra nézve bevezeti a bírósági jogvédelmet, elismeri, hogy mindenkinek joga van arra, hogy „ügyét” független és pártatlan bíróság tárgyalja, miközben az EJEE 6. cikkének (1) bekezdése az „ügy” fogalmát a polgári jellegű *jogokra és kötelezettségekre* vagy egy büntetőjogi *vádemelés* megalapozottságára vonatkozó jogvitákra korlátozza.

66. Végül, amikor a jelen ügghöz hasonló esetben egy hátrányos határozatról van szó, úgy tűnik, hogy a Charta 47. cikkének alkalmazhatósága a jogi unió előfeltételeként jelenik meg. Ugyanis, amint arra korábban emlékeztettem, a jogi unió azt jelenti, hogy sem a tagállamok, sem pedig az intézmények nem mentesek a jogi aktusaik megfelelőségének vizsgálata alól.

67. Összefoglalásként úgy gondolom, hogy a Charta 47. cikkében szentesített hatékony jogorvoslathoz és tisztességes eljáráshoz való jog szükségképpen együtt jár az *igazságszolgáltatáshoz való joggal*, vagyis annak lehetőségével, hogy egy jogalany bármilyen, az érdekeit veszélyeztető jogi aktust alapos bírói felülvizsgálatnak vethessen alá.²⁴ Márpedig az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének második albekezdése a tagállamokat kötelezi arra, hogy megteremtsék „azokat a jogorvoslati lehetőségeket, amelyek az uniós jog által szabályozott területeken a hatékony jogvédelem biztosításához szükségesek”.

68. Következésképpen úgy gondolom, hogy egy jogalany hivatkozhat a Charta 47. cikkére abban az esetben, ha úgy ítéli meg, hogy a vele szemben kiszabott közigazgatási pénzügyi szankció olyan információkérésen alapul, amelynek érvényességét kétségbe vonja, amennyiben ezt az információkérést az uniós jog végrehajtására irányuló eljárás keretében tették.

D – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik és ötödik kérdésről

69. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a Charta 47. cikkében foglalt, a hatékony jogorvoslathoz és a tisztességes eljáráshoz való jog megköveteli-e, hogy az illetékes nemzeti bíróság korlátlan felülvizsgálati jogkörrel rendelkezzen a tagállamok közötti adóügyi információcsere keretében információszolgáltatás megtagadása miatt a felperessel szemben kiszabott közigazgatási pénzügyi szankcióval szemben indított kereset esetében.

70. E tekintetben a korlátlan felülvizsgálat követelménye tehát azt a lehetőséget jelenti, hogy a nemzeti bíróság értékelhesse a szankció arányosságát, valamint hogy megvizsgálhassa az e szankció alapját képező adatszolgáltatásra kötelező határozat jogszerűségét.

²³ Lásd ebben az értelemben: Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Hervey, T., Kenner, J. és Ward, A. (szerk.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, 1197–1275. o., különösen a 47.01. és a 47.46. szám.

²⁴ Lásd ebben az értelemben: Pliakos, A., *Le principe général de la protection juridictionnelle efficace en droit communautaire*, Sakkoulas/Bruylant, Athènes/Bruxelles, 1997, 102. o., valamint Prechal, S., „The Court of justice and effective judicial protection: what has the Charte changed?” in: Paulussen, C., Takács, T., Lazic, V. és Van Rompuy, B. (szerk.), *Fundamental Rights in International and European Law. Public and Private Law Perspective*, Springer, 2016, 143–157. o., különösen a 148. o.

71. A kérdést előterjesztő bíróság ötödik kérdése az elvégzendő felülvizsgálat terjedelmére vonatkozik. E kérdésével ugyanis a Cour administrative (közigazgatási fellebviteli bíróság) azt kívánja megtudni, hogy a megkeresett állam adóhatósága és bírósága által végzendő vizsgálat, amennyiben ez utóbbi korlátlan felülvizsgálati jogkörrel rendelkezik, az információkérés alaki szabályszerűségének vizsgálatára korlátozódik-e.

72. Mivel úgy vélem, hogy a Charta 47. cikke előírja azon adatszolgáltatásra kötelező határozat szabályszerűségének vizsgálatát, amely az említett adatszolgáltatásra kötelező határozatra adandó válasz megtagadása következtében kiszabott közigazgatási pénzügyi szankció alapját képezi, e két kérdést együttesen vizsgálom meg.

1. A korlátlan felülvizsgálati jogkör követelménye

73. Amint azt alkalmam volt kifejtetni, a Charta 52. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy a Charta által elismert és az EJEE által biztosított jogoknak megfelelő jogok tartalmát és terjedelmét azonosnak kell tekinteni azokéval, amelyek az említett egyezményben szerepelnek. Fenntartva az előzetes észrevételekben foglaltakat, ez a helyzet a Charta 47. cikke és az EJEE 6. cikkének (1) bekezdése, valamint 13. cikke viszonylatában.

74. A Charta 52. cikkének (3) bekezdéséhez fűzött magyarázat szerint a jogok tartalmát és terjedelmét nemcsak az EJEE szövege határozza meg, hanem az Emberi Jogok Európai Bíróságának (a továbbiakban: EJEB) ítélezési gyakorlata is.²⁵ Márpedig meg kell állapítani, hogy az EJEB-nek a hatékony jogorvoslatra vonatkozó ítélezési gyakorlata változatlan: közigazgatási pénzügyi szankció esetén, mint amilyenek az adóbírságok is, a tisztességes tárgyaláshoz való jog (amelyet az EJEE 6. cikkének (1) bekezdése és a Charta 47. cikkének második bekezdése biztosít) feltétele, hogy a közigazgatási hatóság határozata, amely maga nem teljesíti az e cikkben előírt feltételeket, korlátlan felülvizsgálati jogkörrel rendelkező bírói szerv utólagos felülvizsgálata alá vethető legyen.²⁶

75. Az EJEB szerint „egy ilyen bírói szerv jellemzői között szerepel az arra vonatkozó jogkör, hogy bármely ténybeli vagy jogkérdésben megváltoztathatja az alsóbb szerv által hozott határozatot. A bírói szervnek hatáskörrel kell rendelkeznie különösen arra, hogy az előtte folyó jogvita szempontjából releváns összes ténybeli és jogkérdést megvizsgálja”²⁷.

76. Emellett az EJEB állandó ítélezési gyakorlatából az is kiderül, hogy egy közigazgatási eljárás során hozott, a jogvita szempontjából alapvető fontosságú közigazgatási határozat csak akkor köti a bíróságot, ha a szóban forgó határozat önmagában megfelel EJEE 6. cikke (1) bekezdésében foglalt követelményeknek.²⁸

77. A jelen ügyben két megállapítást kell tenni. Egyfelől a 2014. november 25-i törvény 5. cikkének (1) bekezdése kifejezetten „adóbírságnak” nevezi a kért információszolgáltatás megtagadását szankcionáló intézkedést. Másfelől e törvény 6. cikkéből kiderül, hogy az adóalanyok kizárólag a pénzügyi szankciót tartalmazó határozattal szemben nyújthatnak be keresetet, mivel az illetékes bíróságot hallgatólagosan köti az adatszolgáltatásra kötelező határozat.

25 Lásd ebben az értelemben: 2010. december 22-i DEB-ítélet (C-279/09, EU:C:2010:811, 35. pont).

26 Lásd ebben az értelemben: EJEB, 2012. június 7-i Segame SA kontra Franciaország ítélet, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, 54. és 55. pont.

27 EJEB, 2012. június 7-i Segame SA kontra Franciaország ítélet, CE:ECHR:2012:0607JUD000483706, 55. pont. A polgári jellegű jogokra vonatkozó jogvitákkal kapcsolatban lásd még: EJEB, 2015. szeptember 15-i Tsanova-Gecheva kontra Bulgária ítélet, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, 92. pont; EJEB, 2003. február 13-i Chevrol kontra Franciaország ítélet, CE:ECHR:2003:0213JUD004963699, 77. pont.

28 Lásd ebben az értelemben: EJEB, 2013. április 16-i Fazliyski kontra Bulgária ítélet, CE:ECHR:2013:0416JUD004090805, 59. és 60. pont; EJEB, 2005. november 24-i Capital Bank AD kontra Bulgária ítélet, CE:ECHR:2005:1124JUD004942999, 99–108. pont; EJEB, 2005. április 28-i ID kontra Bulgária ítélet, CE:ECHR:2005:0428JUD004357898, 50–55. pont.

78. Márpedig vitathatatlan, hogy a 2011/16 irányelvben bevezetett és a luxemburgi jogba a 2013. március 29-i törvénnyel átültetett, adózás területén történő közigazgatási együttműködési eljárás, valamint a későbbi adatszolgáltatásra kötelező, és az e normák végrehajtása során szankciókat kiszabó határozatok nem biztosítják a Charta 47. cikkének garanciáit. Tekintettel ugyanis arra, hogy ezen határozatok számára a hatóságok közötti hatékony együttműködés célja²⁹ irányadó, logikusan nem egy független és pártatlan szerv hozza meg ezeket a határozatokat az érintett fél méltányos és nyilvános meghallgatását követően.

79. Noha maga a 2011/16 irányelv nem biztosít semmilyen jogosultságot az adófizetőknek,³⁰ a közigazgatási pénzügyi szankció kiszabása során az irányelv betartására irányuló cél megköveteli a bírósághoz fordulás jogát.

80. Következésképpen úgy látom, hogy ahhoz, hogy a Charta 47. cikke betartható legyen, annak a bíróságnak, amelyhez a közigazgatási pénzügyi szankcióval szemben a keresetet benyújtották, jogosultnak kell lennie arra, hogy megvizsgálja az e szankció alapját képező adatszolgáltatásra kötelező határozat jogszerűségét. Egyrészt a nemzeti bíróságot nem köti a hatóság által egyoldalúan meghozott, a határozat alapját képező adatszolgáltatásra kötelező határozat. Másrészt e határozat jogszerűségének kérdése a jogvita és megoldása szempontjából minden bizonnyal releváns jogi kérdés.

2. A korlátlan felülvizsgálati jogkör

81. A Bíróság és az EJEB állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a bírósághoz fordulás joga nem abszolút jog.³¹ A hatékony jogorvoslathoz való jog így tehát szabályozható.

a) A hatékony jogorvoslathoz való jog korlátozásának lehetősége

82. A Bíróság szerint „az állandó ítélkezési gyakorlatból adódik, hogy az alapvető jogok, így a védelemhez való jog tiszteletben tartása, nem tekinthetők abszolút jogosultságoknak, hanem korlátozhatók, feltéve hogy a korlátozás a kérdéses intézkedés által követett közérdekű célkitűzéseknek megfelel, és nem jelent a kitűzött célhoz képest aránytalan és megengedhetetlen beavatkozást, amely az így biztosított jogok lényegét sértené (lásd ebben az értelemben: 2006. június 15-i Dokter és társai ítélet [C-28/05, EU:C:2006:408], 75. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; [EJEB], 2001. november 21-i Fogarty kontra Egyesült Királyság ítélet, *Ítéletek és Határozatok Tára* 2001-XI., 33. §)”³².

83. Ez a megközelítés nagymértékben megegyezik az EJEB által az EJEE 6. és 13. cikkében biztosított jogok korlátozásaira vonatkozó vizsgálat során elfogadott állásponttal.³³

29 Lásd többek között a 2011/16 irányelv (3) és (12) preambulumbekendését. A Bíróság szerint a 77/799 irányelv célja „a nemzetközi adókiadás és adókiadás elleni küzdelem, és [...] azt a tagállamok adóhatóságai közötti együttműködés szabályozása érdekében fogadták el” (2013. október 22-i Sabou-ítélet, C-276/12, EU:C:2013:678, 32. pont). Ezek a célok a 2011/16 irányelv elfogadásával sem változtak.

30 Lásd ebben az értelemben, a 77/799 irányelvvel kapcsolatban: 2007. szeptember 27-i Twh International ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 31. pont). Lásd, továbbra is a 77/799 irányelvvel, és egészen pontosan az információkérésrel érintett adóalannyal kapcsolatban: 2013. október 22-i Sabou-ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 36. pont).

31 Lásd ebben az értelemben: 2016. június 30-i Toma és Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci ítélet (C-205/15, EU:C:2016:499, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 2010. március 18-i Alassini és társai ítélet (C-317/08–C-320/08, EU:C:2010:146, 63. pont).

33 Lásd ebben az értelemben: Shelton, D., „Article 47 – Right to an Effective Remedy and to a Fair Trial”, in: Peers, St., Hervey, T., Kenner, J. és Ward, A. (szerk.), *The EU Charter of Fundamental Rights – A commentary*, Hart Publishing, 2014, 1197–1275. o., különösen a 47.84. szám.

84. Valójában egyszerűen csak arról van szó, hogy eleget kell tenni a Charta 52. cikke (1) bekezdésében foglalt előírásnak, mely szerint „a Charta 47. cikke értelmében a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz való jog korlátozása [...] csak a törvény által igazolható, ha tiszteletben tartja az említett jog lényeges tartalmát, és ha az arányosság elvére figyelemmel a korlátozásra csak akkor és annyiban kerülhet sor, ha és amennyiben az elengedhetetlen, és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja”³⁴.

85. A hatékony jogorvoslathoz való jog gyakorlása tehát csak oly módon korlátozható, mellyel nem sérül a jog *lényege*. Ezzel összefüggésben az EJEB azt is megállapította, hogy az EJEE 6. cikkének nem az volt a szerepe, hogy olyan bírósághoz fordulás jogát biztosítsa, amely saját véleményét a hatóságok véleményével *helyettesítheti*.³⁵

86. A megtámadott határozat tárgyát kell figyelembe venni annak megítéléséhez, hogy az illetékes nemzeti bíróság által elvégezhető felülvizsgálat mekkora terjedelmű legyen. Ez az elem még nagyobb jelentőségű, ha a határozat „olyan különleges területre vonatkozik, amely külön szaktudást igényel, vagy amennyiben, és amely mértékben e határozat a hatóságok mérlegelési jogkörének gyakorlását is jelenti”³⁶.

87. Ilyen körülmények között úgy látom, hogy a közigazgatási pénzügyi szankció alapját képező adatszolgáltatásra kötelező határozat érvényességének vizsgálata korlátozható, feltéve hogy ez a korlátozás nem érinti a hatékony jogorvoslathoz való jog lényeges tartalmát, jogszerű célra irányul, valamint hogy észszerű arányossági kapcsolat áll fenn az alkalmazott eszközök és az elérni kívánt cél között.³⁷

b) A (megkeresett állam hatósága által végzett) szabályszerűsége és (ugyanezen állam bírósága által végzett) jogszerűsége irányuló vizsgálat terjedelme a 2011/16 irányelvvel alapuló információkérés keretében

88. Elsőként emlékeztetek arra, hogy a 77/799 irányelv célja a nemzetközi adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem volt.³⁸ A 2011/16 irányelv első két preambulumbekkezdése megerősíti ezt a célkitűzést. Ez a célkitűzés vezethető le az említett 2011/16 irányelv 23. cikkének (2) bekezdéséből is, mely szerint „[a] tagállamok közölnek a Bizottsággal minden olyan releváns információt, amely az *adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem érdekében* ezzel az irányelvvel összhangban folytatott közigazgatási együttműködés hatékonyságának értékeléséhez szükséges”³⁹.

89. Márpedig a Bíróság időközben állandósult ítélkezési gyakorlatából kiderül, hogy az adócsalás és adókikerülés elleni küzdelem célkitűzése jogszerűnek tekinthető, amelyet nyomós közérdek igazol.⁴⁰

90. Másodszor a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a megkeresett tagállam főszabály szerint *köteles* egy másik tagállam illetékes hatósága által küldött információkérésnek eleget tenni.⁴¹

34 2016. szeptember 15-i Star Storage és társa ítélet (C-439/14 és C-488/14, EU:C:2016:688, 49. pont).

35 Lásd ebben az értelemben: EJEB, 2015. szeptember 15-i Tsanova-Gecheva kontra Bulgária ítélet, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, 97. pont.

36 EJEB, 2015. szeptember 15-i Tsanova-Gecheva kontra Bulgária ítélet, CE:ECHR:2015:0915JUD0004380012, 97. pont

37 Lásd ebben az értelemben: 2010. december 22-i DEB-ítélet (C-279/09, EU:C:2010:811, 60. pont).

38 Lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Twoh International ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 30. pont); 2013. október 22-i Sabou-ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 32. pont).

39 Kiemelés tőlem.

40 Ebben az értelemben lásd többek között: 2007. július 18-i Oy AA ítélet (C-231/05, EU:C:2007:439, 60. pont); 2013. február 21-i A-ítélet (C-123/11, EU:C:2013:84, 40., 45. és 46. pont).

41 Lásd ebben az értelemben: 2013. október 22-i Sabou-ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 34. pont).

91. E tekintetben a 2011/16 irányelv 5. cikkében található kifejezés használata megerősíti az információk átadásának kötelező jellegét. E cikk szerint ugyanis „[a] megkeresett hatóság a megkereső hatóság kérésére az 1. cikk (1) bekezdésében említett minden [...] információt *közzöl* a megkereső hatósággal [...]”.⁴² A korábban a 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében szereplő feltétel időközben a 2011/16 irányelvben külön cikkben, a „Korlátozások” címet viselő 17. cikkben kapott helyet. Ugyanakkor ezen irányelv 18. cikke rögzíti, hogy a 17. cikk (2), (3) és (4) bekezdésére „való hivatkozással egy tagállam sem tagadhatja meg az információnyújtást csak azért, mert az információhoz nem fűződik hazai adóztatási érdeke”.

92. Harmadszor teljesen egyértelmű, hogy a megkereső állam nem kérhet bármilyen adóügyi információt. Amikor ugyanis a 2011/16 irányelv 5. cikke ugyanezen irányelv 1. cikkére hivatkozik, egyértelmű korlátozást ír elő: ez az irányelv megállapítja azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek alapján a tagállamok az adókra vonatkozó tagállami jogszabályok kezelése és végrehajtása szempontjából *előreláthatólag releváns* információk cseréje céljából együttműködnek egymással.⁴³

93. Ezt a korlátozást 2011/16 irányelv (9) preambulumbekkezdése magyarázza, mely szerint: [a]z „előreláthatólag fontos» követelmény bevezetésének célja az, hogy a lehető legszélesebb körű adóügyi információcserét tegye lehetővé, ugyanakkor egyértelművé tegye, hogy a tagállamok nem végezhetnek a bizonyíték felkutatása céljából történő, előzetesen nem meghatározott nyomozást (ún. »fishing expedition«), vagy nem kérhetnek információkat akkor, ha valószínűtlen, hogy a kért információk az adott adófizető adóügyi tekintetében lényegesek lennének [...]”.

94. E rendelkezésből és a magyarázatából következik, hogy az úgynevezett „előreláthatólag fontos» követelmény betartása a feltétele az információkérés szabályszerűségének. Ennélfogva ez utóbbi követelmény teljesülését a megkeresett hatóságnak kell vizsgálnia. Másfelől a 2011/16 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése felhatalmazza ezt a hatóságot, hogy értesítse a megkereső hatóságot a kérés esetleges hiányosságairól.

95. Következésképpen ez a követelmény egy olyan szempontot is képez, amely alapján a bíróságnak a Charta 47. cikke értelmében vizsgálnia kell az adatszolgáltatására kötelező határozat jogszerűségét.

96. Negyedszer az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelemben természetesen alapvető jelentőségű a gyorsaság és a titoktartás, amit a 2011/16 irányelv (4) és (8) preambulumbekkezdése is megerősít. Ez az oka annak, hogy ezen irányelv 7. cikkében meghatározásra kerültek az információnyújtásra vonatkozó határidők.⁴⁴

97. Az előző négy észrevételből következik, hogy az információkérés szabályszerűségének a megkeresett állam adóhatósága általi vizsgálatát, és ezt követően a jogszerűségének a bíróság általi felülvizsgálatát korlátozni kell, ellenkező esetben a 2011/16 irányelv által bevezetett együttműködés rendszere nagymértékben elveszítheti a hatékonyságát. Az ilyen korlátozás az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem közérdekű céljával igazolható.

⁴² Kiemelés tőlem.

⁴³ A hozzáadottérték-adó és a vámok, valamint a tagállamok közötti közigazgatási együttműködésről szóló egyéb uniós jogszabályok által szabályozott jövedéki adók, továbbá a társadalombiztosítási járulékok kivételével (a 2011/16 irányelv 2. cikkének (2) bekezdése).

⁴⁴ Lásd a 2011/16 irányelv (12) preambulumbekkezdését. Így például, ha a megkeresett hatóság értesíteni szándékozik a megkereső hatóságot az információkérés esetleges hiányosságairól, a 2011/16 irányelv 7. cikkének (4) bekezdése szerint erre az információkérés kézhezvételétől számított egy hónapon belül van lehetősége.

98. E tekintetben a 2011/16 irányelv 20. cikke azon információk körének meghatározásával, amelyeknek szerepelniük kell a 2011/16 irányelv 5. cikk szerinti információkéréssel és a válaszok megadásával kapcsolatban a jogalkotó által javasolt formanyomtatványokban, azokat a tényezőket sorolja fel, amelyek hasznosak lehetnek az elvégzendő vizsgálat meghatározása szempontjából. A 2011/16 irányelv (9) preambulumbekkezdése, amely megemlíti az „előreláthatólag fontos” követelményt, kifejezetten a 20. cikkre hivatkozik.

99. A 2011/16 irányelv 20. cikke (2) bekezdésének első albekezdésében említett elem a vizsgálat vagy nyomozás alatt álló személy személyazonossága és a kért információk adózási célja. A második albekezdés ezt kiegészíti azzal, hogy a megkereső hatóság megadhatja bármely olyan személy nevét és címét, akiről feltételezi, hogy a kért információ birtokában lehet.

100. Ezen elemek alapján a megkeresett hatóságnak meg kell határoznia azt, hogy a kért információk *előreláthatólag fontosak*-e a megkereső hatóság által megjelölt cél szempontjából, vagyis azt, hogy ezek az információk valóban az érintett adóalany adózási helyzetét érintik-e, és elősegíthetik-e, hogy a megkereső hatóság helyesen állapítsa meg a fizetendő adó összegét.

101. Más szavakkal, a megkeresett állam hatóságának képesnek kell lennie annak a kérdésnek a megválaszolására, hogy ezek az információk *kapcsolódhatnak*-e a megkereső hatóság által megállapításra kerülő adó megállapításához.⁴⁵

102. Ezt az értelmezést megerősíti az OECD által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló modellegyezmény is, amelyből maga az uniós jogalkotó is kiindult.⁴⁶ Az egyezmény fent hivatkozott cikkére vonatkozó magyarázatok szerint „fenn kell állnia annak az észszerű lehetőségnek, hogy a kért információk relevánsak lesznek”.⁴⁷ Az „előrelátható fontosság” fogalma annak megakadályozására hivatott, hogy egy tagállam olyan információkat kérjen, „amelyek esetén *valószínűtlen*, hogy egy folyamatban lévő vizsgálathoz vagy nyomozáshoz kapcsolódjanak”⁴⁸.

103. A 2011/16 irányelv jogszerű célja megköveteli, hogy az adatszolgáltatásra kötelező határozat jogszerűségének a kért információk szolgáltatását elutasító személlyel szemben kiszabott közigazgatási pénzügyi szankció ellen indított bírósági jogorvoslat keretében történő vizsgálata során ugyanazokat a korlátozásokat alkalmazzák.

104. Konkrétan, a nemzeti bíróságnak meg kell bizonyosodnia arról, hogy az adatszolgáltatásra kötelező határozat alapja olyan információkérés, amely egyrészt a kért információk, az érintett adóalany, az esetlegesen értesített harmadik személyek, és másrészt a kitűzött adózási cél között kapcsolatot teremt.

⁴⁵ Megjegyzem, hogy az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó 2009. február 2-i javaslatban [COM(2009)29 végleges] az 5. cikk (1) bekezdése az „adók helyes megállapításához *adott esetben szükséges* információ[kra]” vonatkozik. Kiemelés tőlem.

⁴⁶ Lásd az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2009. február 2-i javaslat indoklásának 570. pontját. A Bíróság korábban már jogszerűvé tette, hogy a tagállamok egy OECD modellegyezményből induljanak ki. Egy kettős adóztatásról szóló modellegyezmény vonatkozásában lásd például: 1995. február 14-i Schumacker-ítélet (C-279/93, EU:C:1995:31, 32. pont).

⁴⁷ Az OECD által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló 2014. évi modellegyezmény 26. cikkében foglalt rendelkezések kommentárjának 5. pontja. Kiemelés tőlem.

⁴⁸ Az OECD által kidolgozott, a jövedelem és a vagyon adóztatásáról szóló 2014. évi modellegyezmény 26. cikkében foglalt rendelkezések kommentárja. Kiemelés tőlem.

105. Ahhoz, hogy az információkérés és az adózási célkitűzés eltérése miatt szankciót lehessen alkalmazni, e különbségnek nyilvánvalónak kell lennie. A megkeresett tagállamtól elvárt részletes jogi elemzés a megkereső állambeli ténybeli és jogi háttér alapos ismeretét feltételezi, ami ettől a bíróságtól nem elvárható, és ami amúgy sem reális.⁴⁹ Egyetértek a Bizottság azon véleményével, mely szerint az „előrelátható fontosság” fogalma „[csak] egy korlátozott és tárgyi természetű alaki vizsgálatot követel meg”⁵⁰.

106. Hasonlóképpen úgy vélem, hogy nem kell figyelembe venni a tájékoztatási kötelezettségnek a 2011/16 irányelv 17. cikkében kidolgozott korlátait sem. A megkeresett hatóság ugyanis főszabály szerint köteles a megkeresésnek eleget tenni,⁵¹ és az említett irányelv 17. cikkében található korlátozások csupán lehetőséget kínálnak a megkeresett hatóságok számára arra, hogy ne nyújtsanak információt.⁵² Amint arra a Bíróság a megkereső tagállammal kapcsolatban rámutatott, a „kérhet” kifejezés használatával az uniós jogalkotó jelezte, hogy a nemzeti adóhatóságok lehetőséggel bírnak valamire.⁵³ Márpedig éppen ezt a kifejezést alkalmazza a 2011/16 irányelv 17. cikkének (3) és (4) bekezdése.⁵⁴

107. Ennélfogva nem a bíró feladata annak utólagos értékelése, hogy fennálltak-e ezek a lehetőségek, ha a megkeresett hatóság nem ítélte hasznosnak az igénybevételüket az információkérés kézhezvételének időpontjában.

c) A 2011/16 irányelven alapuló információkérés keretében a szabályszerűsége és jogszerűsége irányuló vizsgálat terjedelmére vonatkozó köztes megállapítások

108. A 2011/16 irányelv önmagában nem biztosít semmilyen jogosultságot az adófizetőknek.

109. Ugyanakkor a megkeresett hatóságnak az adatok szolgáltatására kötelező határozata meghozatala előtt meg kell állapítania, hogy a kért információk előreláthatólag relevánsak-e a megkereső hatóság által megjelölt cél eléréséhez, vagyis ellenőriznie kell azt, hogy ezek az információk valóban az érintett adóalany adózási helyzetét érintik-e, és elősegíthetik-e, hogy a megkereső hatóság helyesen állapítsa meg a fizetendő adó összegét.

110. A közigazgatási pénzügyi szankció kiszabása során az irányelv betartására irányuló cél ezenfelül megköveteli a bírósághoz fordulásnak a Charta 47. cikke szerinti jogát. Ez azt feltételezi, hogy annak a bíróságnak, amelyhez a közigazgatási pénzügyi szankcióval szemben a keresetet benyújtották, jogosultnak kell lennie arra, hogy megvizsgálja az e szankció alapját képező adatszolgáltatásra kötelező határozat jogszerűségét.

49 A 77/799 irányelv vonatkozásában ebben az értelemben lásd: 2000. április 13-i W. N.-ítélet (C-420/98, EU:C:2000:209, 18. pont).

50 Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 50. pontját.

51 Lásd ebben az értelemben: 2013. október 22-i Sabou-ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 34. pont).

52 A megkeresett hatóság válaszára vonatkozóan a 2011/16 irányelv egyedül a 17. cikkének (1) bekezdésében tartalmaz feltételt. Ugyanakkor nem lehet ellenőrizni e feltétel betartását. E rendelkezés szerint ugyanis a megkeresett hatóság átadhatja az 5. cikkben említett információkat, „feltét, hogy a megkereső hatóság már kimerítette azokat a szokásos információforrásokat, amelyeket a célja elérésének veszélyeztetése nélkül az adott körülmények között a kért információ megszerzéséhez felhasználhatott volna”. Ez a feltétel tehát a megkereső hatóságot kötelezi. Az irányelv alapját jelentő jóhiszemű együttműködés elve alapján a megkeresett hatóság szükségszerűen feltételezi e feltétel teljesítését. Általában a megkereső hatóság csak akkor fordul az irányelvhez, ha maga nem rendelkezik a szükséges információkkal.

53 Lásd ebben az értelemben: 2013. október 22-i Sabou-ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 33. pontja); 2007. szeptember 27-i Twoh International ítélet (C-184/05, EU:C:2007:550, 32. pont).

54 A 2011/16 irányelv 17. cikkének (2) bekezdése megjegyzi, hogy az irányelv „nem kötelezi vizsgálatok elvégzésére vagy információközlésre a megkeresett tagállamot, amennyiben az ilyen vizsgálatok lefolytatása vagy a kért információ gyűjtése saját céljára jogszabályaival ellentétes lenne” (kiemelés tőlem).

111. Ugyanakkor a 2011/16 irányelv által kitűzött, az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelemre irányuló jogszerű célkitűzés a következő korlátozásokat írja elő a jogszerűség vizsgálatával kapcsolatban: a bíróságnak kizárólag annak ellenőrzésére kell képesnek lennie egy rövid vizsgálat alapján, hogy az adatok szolgáltatására kötelező határozat olyan információkérésen alapul-e, amely kapcsolatot teremt egyrészt a kért információk, az érintett adóalany, az esetlegesen értesített harmadik személyek, és másrészt a kitűzött adózási cél között. A jogellenesség megállapításához az információkérés és az adózási célkitűzés közötti eltérésnek nyilvánvalónak kell lennie.

112. Úgy vélem, hogy ez a fentiekben összefoglalt vizsgálati típus nem fosztja meg lényegétől a Charta 47. cikkében biztosított hatékony jogorvoslat elvét. Tiszteletben tartja továbbá az arányosság elvét is, mivel az előírt korlátozások szükségesek a 2011/16 irányelvvel létrehozott, az adózás területén folytatott közigazgatási együttműködéssel kapcsolatos eljárás hatékonyságának biztosításához, és nem lép túl az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelemre irányuló célkitűzés eléréséhez szükséges mértéken.

d) Az adóalany helyzetével való inkoherencia hiányával kapcsolatos végső megjegyzés

113. A 2013. október 22-i Sabou-ítéletben (C-276/12, EU:C:2013:678) a Bíróság úgy ítélte meg, 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, és a kontradiktórius szakaszt. A Bíróság szerint „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”⁵⁵.

114. A Bizottság szerint ugyanezt az érvelést kellene alkalmazni olyan harmadik személyek esetén, akikről információkat kérnek, ennek hiányában a megkeresett harmadik személyeket több eljárási jogosultság illetné meg, mint az adóellenőrzéssel érintett adóalanyt, noha ez előbbi adóügyi helyzete nem érintett az ügyben.⁵⁶ Ennek következtében a megkeresett harmadik személynek nem kellene rendelkeznie azzal a joggal, hogy kétségbe vonja az információkérés előre látható fontosságát.

115. Ezen érvnek nem lehet helyt adni, mivel a vizsgálatban érintett adóalany és a megkeresett harmadik személy helyzete nem összehasonlítható.

116. Ugyanis az indokolta az adóalany eljárási jogai kötelező elismerésének hiányát a 2013. október 22-i Sabou-ítéletben (C-276/12, EU:C:2013:678), hogy a Bíróság különbséget tett az adóellenőrzési eljárásban a vizsgálati szakasz és a kontradiktórius szakasz között.⁵⁷ Ez utóbbi szakasz a helyesbítésre irányuló javaslatnak az adóalany részére történő megküldésével kezdődik. Márpedig ez a második szakasz szükségszerűen az adóalany olyan jogainak tiszteletben tartását vonja magával, mint amilyen az esetleges végleges határozat bíróság előtti megtámadásának joga.

117. A megkeresett harmadik személy nem része az adóellenőrzési eljárás második szakaszának. Így jogokat sem érvényesíthet ebben a szakaszban. Emellett az adóalany helyzetével ellentétben beszélhetünk-e igazán a megkeresett harmadik személyt érintő vizsgálatról, főleg akkor, ha pénzügyi szankciót szabtak ki vele szemben? Ilyen körülmények között egyáltalán nem ellentmondásos, ha a hatékony jogorvoslatihoz való jog kérdésében eltérő a válasz attól függően, hogy olyan adóalanyról van-e szó, akinek adóját a megkereső állam próbálja megállapítani, vagy olyan harmadik személyről, aki adatkérés következtében adatszolgáltatásra kötelező határozat címzettje.

⁵⁵ Lásd ezen ítélet 44. pontját.

⁵⁶ Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 70. pontját.

⁵⁷ Ezzel összefüggésben lásd: Kokott főtanácsnok Sabou-ügyre vonatkozó indítványának (C-276/12, EU:C:2013:370) 56–59. pontját. Lásd még a jogelméletben: Aubert, M., Broussy, E. és Cassagnabère, H., „Chronique de jurisprudence de la CJUE”, *L’actualité juridique; droit administratif*, 2013, 2309. o.; Van Eijdsen, A., „Sabou. Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request”, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, 3. sz., 131–134. o., különösen a 132. és a 133. o.

E – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett negyedik kérdésről

118. A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdése lényegében a 2011/16 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében és 5. cikkében szereplő „előre látható fontosság” fogalmának terjedelmére vonatkozik. Összességében a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) azt kérdezi, hogy a megkereső hatóság által a megkeresett hatósághoz címzett tájékoztatóskérés érvényességi feltételéről és a későbbi, adatszolgáltatásra kötelező határozat érvényességi feltételéről van-e szó.

119. A harmadik és az ötödik kérdés vizsgálata során úgy ítélt meg, hogy amikor a 2011/16 irányelv 5. cikke ugyanezen irányelv 1. cikkére hivatkozik, a megkeresett hatóságot terhelő kötelezettség egyértelmű korlátozását írja elő.

120. E két cikknek megfelelően ugyanis a 2011/16 irányelv megállapítja azokat a szabályokat és eljárásokat, amelyek az egymással folytatott együttműködésre kötelezik a tagállamokat, kizárólag az adókra vonatkozó tagállami jogszabályok végrehajtása szempontjából *előreláthatólag fontos* információk cseréje céljából.⁵⁸

121. Mindebből arra következtettek, hogy az úgynevezett „előreláthatólag fontos” követelmény betartása a feltétele az információkérés és az ezt követő adatszolgáltatásra kötelező határozat szabályszerűségének, továbbá hogy olyan szempontot is képez, amely alapján a bíróságnak a Charta 47. cikke értelmében meg kell vizsgálnia az adatszolgáltatásra kötelező határozat jogszerűségét.⁵⁹

122. Másként fogalmazva, a valamely tagállam által egy másik tagállamtól kért információknak előreláthatólag fontos jellege olyan feltételnek minősül, amelyet az információkérésnek teljesítenie kell ahhoz, hogy a megkeresett tagállam illetékes hatósága köteles legyen e megkeresésnek eleget tenni.

F – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett hatodik kérdésről

123. Hatodik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy a Charta 47. cikkének (2) bekezdése megköveteli-e, hogy a megkereső hatóság által a megkeresett hatóságnak címzett információkérést az ezen határozat teljesítésének megtagadása miatt kiszabott pénzügyi szankcióval szemben indított eljárás keretében közöljék az adatszolgáltatásra kötelező határozat címzettjével és a bírósággal.

124. Ez a kérdés nem közömbös. Az alapelveként számon tartott kontradiktórius eljárás elvét érinti, ami lehetővé teszi a védelemhez való jog gyakorlását és a tényállás bírósági megállapítását.⁶⁰

125. A 2011/16 irányelv keretében a kért információk és az megkereső hatóság által kitűzött adózási cél közötti kapcsolatnak, vagyis a kért információk előre látható relevanciájának a bemutatására hivatott elemeket szükségszerűen az információkérésben ismertetik. Ezzel szemben egyáltalán nem biztos, hogy ezek az elemek megjelennek a megkeresett harmadik személynek megküldött felszólításban. Épp ellenkezőleg, a 2014. november 25-i törvény 3. cikkének (4) bekezdése kifejezetten kimondja, hogy az adatszolgáltatásra kötelező határozat csak azokat az adatokat tartalmazza, amelyek nélkülözhetetlenek ahhoz, hogy az információk birtokosa azonosíthassa a kért információkat.⁶¹

⁵⁸ A hozzáadottérték-adó és a vámok, valamint a tagállamok közötti közigazgatási együttműködésről szóló egyéb uniós jogszabályok által szabályozott jövedéki adók, továbbá a társadalombiztosítási járulékok kivételével (a 2011/16 irányelv 2. cikkének (2) bekezdése).

⁵⁹ Lásd a jelen indítvány 94. és 95. pontját.

⁶⁰ Lásd ebben az értelemben: Miniato, L., *Le principe du contradictoire en droit processuel*, L. G. D. J., Párizs, 2008, 121. sz.

⁶¹ A jelen ügyben úgy tűnik, a törvényi előírást nem feltétlenül tartották tiszteletben. Az adatszolgáltatásra irányuló kérelem, amelyet az alapügyben a Berlioznak megküldtek, a kért információkon túl más adatokat is tartalmazott (lásd a 67. oldalon található lábjegyzetet).

126. Egy ilyen tömör adatszolgáltatásra kötelező határozat biztosan nem teszi lehetővé annak vizsgálatát, hogy olyan információkérésen alapul-e, amely kapcsolatot teremt egyrészt a kért információk, az érintett adóalany, valamint az esetlegesen értesített harmadik személyek, és másrészt a kitűzött adózási cél között.⁶²

127. Ennek következtében a megkereső állam eredeti információkéréséről szükségszerűen tájékoztatni kell azt a bíróságot, amely előtt a pénzügyi szankcióval szemben indított keresetet megindították. Ennek hiányában e bíróság nem tudja elvégezni a jogszerűség vizsgálatát, amire a Charta 47. cikke kötelezi.

128. Ugyanis, amint arra Bot főtanácsnok a ZZ-ügyre (C-300/11, EU:C:2012:563) vonatkozó indítványának 92. pontjában emlékeztetett, „*még akkor is, ha a nemzetbiztonság sérelmére hivatkoznak*, a hatékony jogorvoslat biztosítása megköveteli legalább azt, hogy a független jogorvoslati szervet tájékoztassák a vitatott határozat alapjául szolgáló indokokról még akkor is, ha azok a nyilvánosság számára nem hozzáférhetők [...]”.⁶³

129. Azonban mi a helyzet a megkeresett harmadik személlyel? Ha nem kapja meg az információkérést, ez megbontja az eljárás felei közötti egyensúlyt.

130. A Bíróság az európai integráció kezdetétől fogva úgy ítélte meg, hogy sérti a hatékony jogorvoslathoz való alapvető jogot, ha valamely bírói határozat olyan tényeken vagy dokumentumokon alapul, amelyeket a felek vagy azok egyike nem ismerhetett meg, és amelyről így nem fejthette ki az álláspontját.⁶⁴

131. Valóban, a kontradiktórius eljárás elve sem abszolút. Ezzel kapcsolatban nem szabad elfeledkezni e jogvita keretéről: az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem érdekében történő adóhatóságok közötti együttműködésről. Ebben az összefüggésben nem kizárt, hogy az információkérés közlése a megkeresett harmadik személlyel veszélyeztetheti az információcsere hatékonyságát, vagy csökkentheti a megkereső hatóság által folytatott nyomozás sikerének esélyét. Emellett, vajon az információkérésnek a megkeresett harmadik személlyel való közlése nem sértheti-e az adóügyben folytatott nyomozással érintett adóalany személyes adatai védelméhez való jogát?

132. Ugyanakkor nem hiszem, hogy ezek az indokok általános és abszolút módon igazolnák a hatékony jogorvoslathoz való joghoz tartozó biztosítékok, így például a kiszabott szankció jogszerűségének megítéléséhez elengedhetetlen elemekhez való korlátozott hozzáférés sérelmét.

133. Ugyanis, amennyiben az EJEB elismerte, hogy a kontradiktórius eljárás elve korlátozható, azt kizárólag más személy alapvető jogának védelme vagy nyomós közérdek védelme érdekében tette.⁶⁵ E bíróság szerint kizárólag a „teljes mértékben szükséges” intézkedések tekinthetők az EJEE 6. cikkének (1) bekezdése értelmében jogszerűnek.⁶⁶

⁶² Lásd a jelen indítvány 111. pontját.

⁶³ Kiemelés tőlem.

⁶⁴ Lásd ebben az értelemben: 1961. március 22-i Snpat kontra Főhatóság ítélet (42/59 és 49/59, EU:C:1961:5), valamint a jogelv nemrég született megerősítésével kapcsolatban: 2013. június 4-i ZZ-ítélet (C-300/11, EU:C:2013:363, 56. pont).

⁶⁵ Lásd ebben az értelemben: EJEB, 2000. február 16-i Jasper kontra Egyesült Királyság ítélet, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 52. pont, és EJEB, 2009. február 19-i A. és mások kontra Egyesült Királyság ítélet, CE:ECHR:2009:0219JUD000345505, 205. pont.

⁶⁶ EJEB, 2000. február 16-i Jasper kontra Egyesült Királyság ítélet, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 52. pont.

134. E tekintetben, a 2011/16 irányelv keretében más személy jogai eleve nem igazolhatják az információkérésnek a megkeresett harmadik személlyel szemben történő titokban tartását. Valószínű ugyanis, hogy az adóalanyra vonatkozó információk, amelyek az adóügyi nyomozás részét képezik, az adatszolgáltatás iránti kérelemből már ismertté váltak.⁶⁷ Ezzel szemben az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem mindenképpen nyomós közérdeknek minősül.

135. Ugyanakkor a Bíróság még a feltételezett terrorista fenyegetettség idején a közbiztonsággal kapcsolatos kivételes körülmények fennállása esetén is úgy határozott, hogy a nemzeti hatóság feladata annak bizonyítása, hogy az állam biztonságát ténylegesen fenyegetné a vitatott határozat alapját képező pontos és teljes körű indoklás közlése az érdekelttel.⁶⁸

136. Ez a követelmény az EJEB ítélkezési gyakorlatának is része, ami azt eredményezi, hogy a kontradiktórius eljárás elvének korlátozását a Charta 47. cikkének való megfelelés érdekében olyan megfelelő eljárási mechanizmusokkal ellensúlyozzák, amelyek alkalmasak annak biztosítására, hogy az eljárás a szükséges mértékben tisztességes legyen.⁶⁹ A közlés illetékes hatóságok részéről történő megtagadásának orvoslására alkalmas jelentős biztosítéknak tekintették ugyanis, ha bíró ítélte meg, hogy a közlés szükséges-e.⁷⁰

137. Ezekre a megfontolásokra tekintettel úgy vélem, hogy az információkérést tehát szükségképpen közölni kell azzal a bírósággal, amely előtt a pénzügyi szankcióval szemben benyújtott keresetet megindították, és a megkeresett harmadik személlyel. Amennyiben a megkeresett állam közigazgatása úgy ítéli meg, hogy ez utóbbi közlés veszélyeztetheti a hatóságok között az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem érdekében fennálló együttműködés hatékonyságát (vagy más közérdeket, illetve egy másik személy alapvető jogait sérti), e hatóságnak kell erre bizonyítékot szolgáltatnia az említett eljárás keretében, és a bíróság feladata, hogy e kérdésben döntsön.

VI – Véggövetkeztetések

138. A fentiekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következő választ adja a Cour administrative (közigazgatási fellebbviteli bíróság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

- „1) Az uniós jogot hajtja végre valamely tagállam, amikor a belső jogában pénzügyi szankciót ír elő egy olyan jogalannyal szemben, amely többek között az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv rendelkezésein alapuló, adóhatóságok közötti információcseré keretében megtagadja az információszolgáltatást, és ez a Charta alkalmazhatóságát vonja maga után.
- 2) Egy jogalany hivatkozhat a Charta 47. cikkére abban az esetben, ha úgy ítéli meg, hogy a vele szemben kiszabott közigazgatási pénzügyi szankció olyan információkérésen alapul, amelynek érvényességét kétségbe vonja, amennyiben ezt az információkérést az uniós jog végrehajtására irányuló eljárás keretében tették.

⁶⁷ Egyébiránt az alapügyben ez az eset állt elő, mivel az adatszolgáltatásra kötelező határozat megjelöli az érintett jogi személyt, és a megkereső állam hatóságai által végzett nyomozás célját. Az adatszolgáltatásra kötelező határozat, miután megállapította, hogy „[a] kérelemben érintett jogi személy a Cofirma SAS”, és feltüntette franciaországi székhelyének a címét, még mindehhez kifejezetten hozzátette, hogy „[a] francia adóhatóságok vizsgálják a Berlioz Investment SAS tulajdonában álló Cofima SAS adózási helyzetét, és információkra van szükségük ahhoz, hogy megállapítsák az SAS Cofima részéről a Berlioz Investment SAS részére megvalósított kifizetések után fizetendő forrásadót” (lásd a luxemburgi kormány által benyújtott iratanyagban található A 1 jelű dokumentumot).

⁶⁸ Lásd ebben az értelemben: 2013. június 4-i ZZ-ítélet (C-300/11, EU:C:2013:363, 61. pont).

⁶⁹ Lásd ebben az értelemben: Bot főtanácsnok ZZ-ügyre vonatkozó indítványának (C-300/11, EU:C:2012:563) 83. pontja és különösen EJEB, 2000. február 16-i Jasper kontra Egyesült Királyság ítélet, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 52. pont.

⁷⁰ Lásd ebben az értelemben: EJEB, 2000. február 16-i Jasper kontra Egyesült Királyság ítélet, CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56. pont.

- 3) A Charta 47. cikkét úgy kell értelmezni, hogy annak a bíróságnak, amely előtt az információszolgáltatásra kötelező határozat teljesítésének megtagadása következtében kiszabott közigazgatási pénzügyi szankcióval szemben a keresetet benyújtották, jogosultnak kell lennie arra, hogy megvizsgálja e határozat jogszerűségét. Ugyanakkor, tekintettel a 2011/16 irányelv által kitűzött, az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelemre irányuló jogszerű célra, a bíróságnak kizárólag annak ellenőrzésére kell képesnek lennie egy rövid vizsgálat alapján, hogy az adatok szolgáltatására kötelező határozat olyan információkérésen alapul-e, amely kapcsolatot teremt egyrészt a kért információk, az érintett adóalany, az esetlegesen értesített harmadik személyek, és másrészt a kitűzött adózási cél között. A jogellenesség megállapításához az információkérés és az adózási célkitűzés közötti eltérésnek nyilvánvalónak kell lennie.
- 4) A valamely tagállam által a 2011/16 irányelv alapján egy másik tagállamtól kért információknak előreláthatólag releváns jellege olyan feltételnek minősül, amelyet az információkérésnek teljesítenie kell ahhoz, hogy a megkeresett tagállam illetékes hatósága köteles legyen e megkeresésnek eleget tenni.
- 5) Az információkérést, amelyen az adatszolgáltatásra kötelező határozat alapul, szükségképpen közölni kell azzal a bírósággal, amely előtt a pénzügyi szankcióval szemben benyújtott keresetet megindították, és a megkeresett harmadik személlyel. Amennyiben a megkeresett állam közigazgatása úgy ítéli meg, hogy ez utóbbi közlés veszélyeztetheti a hatóságok között az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem érdekében való együttműködésének hatékonyságát (vagy más közérdeket, illetve egy másik személy alapvető jogait sérti), e hatóságnak kell erre bizonyítékot szolgáltatnia az említett eljárás keretében, és a bíróság feladata, hogy e kérdésben döntsön.”