

C-694/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. december 21.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Grondwettelijk Hof (Belgium)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. december 17.

Felperesek:

Orde van Vlaamse Balies

IG

Belgian Association of Tax Lawyers

CD

JU

Alperes:

A flamand kormány

Az alapeljárás tárgya

Az alapeljárás az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2013. június 21-i rendelet módosításáról szóló, 2020. június 26-i flamand rendelet (a továbbiakban: 2020. június 26-i rendelet) teljes vagy részleges felfüggesztése és megsemmisítése iránti kérelmekre vonatkozik. E kérelmeket az Orde van Vlaamse Balies (flamand ügyvédi kamara), a jogi személyiséggel nem rendelkező „Belgian Association of Tax Lawyers” egyesület és társai nyújtották be.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az (EU) 2018/822 irányelv 1. cikke 2. pontjának az Európai Unió Alapjogi Chartájának 7. cikkével (a magánélet tiszteletben tartása) és 47. cikkével (tiszteséges eljáráshoz való jog) való összeegyeztethetőségére vonatkozik, amennyiben e rendelkezés szerint a szakmai titoktartásra hivatkozni kívánó, adótervezésben közreműködő ügyvédet arra kötelezik, hogy tájékoztassa a többi érintett adótervezésben közreműködőt az adatszolgáltatási kötelezettségeikről.

A kérelem benyújtásának alapja az EUMSZ 267. cikk.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Ellentétes-e az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkében biztosított, tisztességes eljáráshoz való joggal és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 7. cikkében biztosított, a magánélet tiszteletben tartásához való joggal a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról szóló, 2018. május 25-i (EU) 2018/822 tanácsi irányelv 1. cikkének 2. pontja, amennyiben az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelvbe beillesztett új 8ab. cikk (5) bekezdése előírja, hogy amennyiben egy tagállam olyan intézkedéseket hoz, amelyekkel felmentést adnak az adótervezésben közreműködőknek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó információk bejelentésére vonatkozó kötelezettség alól, ha az adatszolgáltatási kötelezettség az érintett tagállam nemzeti joga szerint a jogszabályban rögzített titoktartási kötelezettség megsértését eredményezné, e tagállam köteles előírni, hogy az adótervezésben közreműködők késedelem nélkül értesítsék a többi adótervezésben közreműködőt, illetve – amennyiben ilyenek nincsenek – az érintett adózót az adatszolgáltatási kötelezettségeikről, amennyiben e kötelezettség azt eredményezi, hogy az adótervezésben közreműködőként eljáró ügyvéd köteles azon információkat, amelyekről lényeges szakmai tevékenysége gyakorlása – nevezetesen az ügyfél bíróság előtti védelme vagy képviselése és a jogi tanácsadás – keretében akár jogvitán kívül tudomást szerez, egy másik olyan adótervezésben közreműködővel közölni, aki nem az ügyfele?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

Az Európai Unió Alapjogi Chartája: 7., 8., 20., 21., 47., 48., 49. és 51. cikk

A 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó

kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról szóló, 2018. május 25-i (EU) 2018/822 irányelv, az 1. cikk 2. pontja

Az emberi jogok európai egyezménye, 6. és 8. cikk

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Alkotmány: 22. és 29. cikk

Az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 2013. június 21-i rendelet: 11/6. és 11/7. cikk

Az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről szóló 2013. június 21-i rendelet módosításáról szóló, 2020. június 26-i rendelet: 14. és 15. cikk

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 2020. augusztus 31-i és 2020. október 1-jei keresetlevelükkel a felperesek a 2020. június 26-i rendelet teljes vagy részleges felfüggesztése és megsemmisítése iránti kérelmeket terjesztettek a Grondwettelijk Hof (alkotmánybíróság, Belgium) elé.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 2 A felperesek szerint a 2020. június 26-i rendelet 14. cikke ellentétes az alkotmány – adott esetben az emberi jogok európai egyezményének 6. és 8. cikkével, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartájának 7., 8., 20., 21., 47., 48., 49. és 51. cikkével összefüggésben értelmezett – 22. és 29. cikkével. A felperesek azt állítják, hogy a 2013. június 21-i rendeletnek a 2020. június 26-i rendelet 14. cikkével beiktatott 11/6. cikke 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a szakmai titoktartásra hivatkozni kívánó, adótervezésben közreműködő ügyvéd köteles írásban és indokok megjelölésével a többi érintett adótervezésben közreműködőt értesíteni arról, hogy nem tudja teljesíteni az adatszolgáltatási kötelezettségét. Ez a követelmény nem teljesülhet a szakmai titoktartás megsértése nélkül. Ezenkívül ez nem szükséges a határokon átnyúló konstrukciók bejelentésének biztosításához, mivel az ügyfél – az ügyvéd segítségével vagy anélkül – értesítheti a többi adótervezésben közreműködőt, és kérheti őket, hogy teljesítsék az adatszolgáltatási kötelezettségüket.
- 3 A flamand kormány szerint nincs probléma, ha a rendeletben említett másik adótervezésben közreműködő az adótervezésben közreműködő ügyvéd ügyfele, vagy ha e másik adótervezésben közreműködő az ügyfélen keresztül került kapcsolatba az ügyvéddel. Ha nem ez a helyzet, és az ügyvéd nem működik együtt

a másik adótervezésben közreműködővel, akkor nincs is tudomása annak létezéséről, és az adatszolgáltatási kötelezettség átszáll az adózóra.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 4 A 2020. június 26-i rendelet az (EU) 2018/822 irányelvet ülteti át a nemzeti jogba. Ezen irányelv (2) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy az irányelv az Európai Unió által az adózási átláthatóság uniós szinten történő elősegítése érdekében kifejtett erőfeszítések keretébe illeszkedik. Pontosabban, a tagállamoknak ki kell jelölniük egy illetékes hatóságot, amely a tagállamok közötti, agresszív adótervezési konstrukciókra vonatkozó szükséges információcseréért felelős. Annak érdekében, hogy ezen információk az illetékes hatóságok rendelkezésére álljanak, az irányelv bevezeti a potenciálisan agresszív, határokon átnyúló adókonstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatási kötelezettséget. Az adatszolgáltatási kötelezettség elsősorban az úgynevezett adótervezésben közreműködőket terheli, akik általában részt vesznek az ilyen konstrukciók végrehajtásában. Ha azonban ilyen adótervezésben közreműködők nincsenek, vagy azok jogszabályban rögzített titoktartási kötelezettségre hivatkozhatnak, akkor az adatszolgáltatási kötelezettség átszáll az adózóra. Ezen adatszolgáltatási kötelezettségnek a Flamand régió tekintetében történő végrehajtása érdekében a 2020. június 26-i rendelet bizonyos módosításokat vezetett be a 2013. június 21-i rendeletben.
- 5 A 2013. június 21-i rendeletnek a 2020. június 26-i rendelet 14. cikkével beiktatott 11/6. cikke meghatározza, hogyan viszonyul az adatszolgáltatási kötelezettség a meghatározott adótervezésben közreműködőket terhelő szakmai titoktartáshoz. E rendelkezés értelmében azon adótervezésben közreműködő, akit a szakmai titoktartás terheli, csak akkor mentesül az adatszolgáltatási kötelezettség alól, ha a többi, illetve a másik érintett adózásban közreműködőt írásban és az indokok megjelölésével értesíti arról, hogy nem tudja teljesíteni az adatszolgáltatási kötelezettséget. A 11/6. cikk a következőképpen rendelkezik:

„1. § Amennyiben az adótervezésben közreműködőt szakmai titoktartás terheli, köteles:

1. a másik vagy a többi adótervezésben közreműködőt írásban és az indokok megjelölésével értesíteni arról, hogy nem tudja teljesíteni az adatszolgáltatási kötelezettséget, így ezen adatszolgáltatási kötelezettség automatikusan a másik adótervezésben közreműködőt vagy a többi adótervezésben közreműködőt terheli;

2. másik adótervezésben közreműködő hiányában az érintett adózót vagy adózókat az adatszolgáltatási kötelezettségükről írásban és az indokok megjelölésével értesíteni.

[...]”

- 6 A szakmai titoktartás a magánélet tiszteletben tartásához való jog és a tisztességes eljáráshoz való jog lényeges eleme. Az alkotmánybíróság ítélkezési gyakorlata szerint azokat az információkat, amelyeket az ügyvédek kötelesek ügyfeleikkel kapcsolatban az illetékes hatóság részére továbbítani, a szakmai titoktartás védi, amennyiben ezek az információk olyan tevékenységekre vonatkoznak, amelyek a bíróság előtti védelemmel vagy képviselettel és a jogi tanácsadással kapcsolatos különleges feladatuk körébe tartoznak. Pusztán az a körülmény, hogy valaki ügyvédet vett igénybe, a szakmai titok védelme alatt áll. Ez még inkább igaz az ügyvéd ügyfeleinek személyazonosságára. A hatósággal szemben a szakmai titoktartás által védett információk más szereplőkkel, például más érintett adótervezésben közreműködőkkel szemben is védelemben részesülnek. A szakmai titoktartás szabályától csak akkor lehet eltérni, ha azt nyomós közérdek igazolja, és a szakmai titoktartás alóli felmentés szigorúan arányos. A 2020. június 26-i rendelet parlamenti előkészítő munkái szerint az adótervezésben közreműködő azon kötelezettsége, hogy az indokok megjelölésével értesítse a többi érintett adótervezésben közreműködőt arról, hogy a szakmai titoktartásra hivatkozik, és ezért nem fogja teljesíteni az adatszolgáltatási kötelezettséget, szükséges az irányelvben előírt követelmények teljesítéséhez, és annak biztosításához, hogy a szakmai titoktartásra való hivatkozás ne akadályozza a szükséges adatszolgáltatást.
- 7 Ha az ügyvédet a 2013. június 21-i rendelet értelmében vett adótervezésben közreműködőnek kell tekinteni, akkor az ügyfele főszabály szerint vagy az adózó, vagy egy másik adótervezésben közreműködő. Amennyiben az ügyvéd ügyfele egy másik adótervezésben közreműködő, a szakmai titoktartás nem akadályozza az ügyvédet abban, hogy felhívja ügyfele figyelmét az adatszolgáltatási kötelezettségére. Amennyiben az ügyvéd ügyfele az adózó, és az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó konstrukcióban részt vesznek más adótervezésben közreműködők, a 2013. június 21-i rendeletnek a 2020. június 26-i rendelet 15. cikkével beiktatott 11/7. cikkéből az következik, hogy az adatszolgáltatási kötelezettség mindenesetre a többi érintett adótervezésben közreműködőt is terheli, kivéve, ha írásban bizonyítani tudják, hogy egy másik adótervezésben közreműködő már teljesítette az adatszolgáltatási kötelezettséget. Ha a szakmai titoktartás akadályozza az ügyvédet abban, hogy egy másik adótervezésben közreműködőt értesítsen arról, hogy nem fogja teljesíteni az adatszolgáltatási kötelezettséget, akkor az ügyvéd nem tud okirati bizonyítékot sem szolgáltatni e többi adótervezésben közreműködő számára az adatszolgáltatási kötelezettség teljesítéséről. Ebben az esetben az összes többi érintett adótervezésben közreműködőt továbbra is automatikusan adatszolgáltatási kötelezettség terheli. Felmerül ennél fogva a kérdés, hogy az adótervezésben közreműködővel szemben a 2013. június 21-i rendelet 11/6. cikke 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint előírt kötelezettséget igazolja-e nyomós közérdek.
- 8 A 2020. június 26-i rendelet 2. cikke alapján e rendelet célja az (EU) 2018/822 irányelv nemzeti jogba történő átültetése. Ezen irányelv 1. cikkének 2. pontja a 2011/16/EU irányelvet a 8ab. cikkel egészíti ki, amelynek (5) bekezdése a következő:

„A tagállamok olyan intézkedéseket is hozhatnak, melyekkel felmentést adnak az adótervezésben közreműködőknek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókra vonatkozó információk bejelentése alól, amennyiben e kötelezettség az érintett tagállam nemzeti joga szerint a jogszabályban rögzített titoktartási kötelezettség megsértését eredményezné. Ilyen esetekben a tagállamok megteszik az annak előírásához szükséges intézkedéseket, hogy az adótervezésben közreműködők késedelem nélkül értesítsék a többi adótervezésben közreműködőt, illetve – amennyiben ilyenek nincsenek – az érintett adózót a (6) bekezdés szerinti adatszolgáltatási kötelezettségeikről.

Az adótervezésben közreműködő csak annyiban jogosult az első albekezdés szerinti felmentésre, amennyiben a szakmáját meghatározó érintett nemzeti jogszabályok adta keretek között jár el.”

- 9 Ebből következik, hogy a rendeletet elfogadó jogalkotó az (EU) 2018/822 irányelvből vezette le azt a kötelezettséget, hogy a jogszabályban rögzített titoktartási kötelezettségre hivatkozó adótervezésben közreműködőnek értesítenie kell a többi adózásban közreműködőt, illetve az adózót az adatszolgáltatási kötelezettségeikről. Az alkotmánybíróság szerint ezt a körülményt figyelembe kell venni, mielőtt a rendeletnek az alkotmánnyal való összeegyeztethetőségéről döntés születik. Mindazonáltal az alkotmánybíróság nem rendelkezik arra vonatkozó hatáskörrel, hogy ezen irányelvnek az Európai Unió Alapjogi Chartájának 7. és 47. cikkével való összeegyeztethetőségéről határozzon. Mivel az (EU) 2018/822 irányelv átültetésére irányuló, 2020. június 26-i rendelet felfüggesztése és megsemmisítése iránti kérelmek megkérdőjelezik ezen irányelv érvényességét, először az irányelv érvényességét kell tisztázni. Ennélfogva az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a fent megfogalmazott kérdést kell az Európai Unió Bírósága elé terjeszteni.