

C-533/03. sz. ügy

az Európai Közösségek Bizottsága

kontra

az Európai Közösségek Tanácsa

„1798/2003/EK rendelet – 2003/93/EK irányelv – A jogalap megválasztása”

Az ítélet összefoglalása

Jogszabályok közelítése – EK 95. cikk – Hatály

(EK 93., EK 94. és EK 95. cikk; 1798/2003 tanácsi rendelet; 2003/93 tanácsi irányelv)

Az EK 95. cikk (2) bekezdése szerinti „adózásra vonatkozó rendelkezések” kifejezés hatálya nemcsak az adózás minden területére kiterjed, anélkül hogy bármilyen megkülönböztetést tenne az érintett illetékek és adók között, hanem az adózás minden aspektusára is, függetlenül attól, hogy anyagi vagy eljárási szabályokról van szó.

E tekintetben a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló és az EK 93. cikk alapján elfogadott 1798/2003/EK rendelet, valamint a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799/EGK tanácsi irányelv módosításáról szóló és az EK 93. és az EK 94. cikk alapján elfogadott 2003/93/EK irányelv célja az adóigazgatási eljárásra vonatkozó rendelkezések közelítése.

Az EK 95. cikk (1) bekezdése így nem megfelel a jogalap az 1798/2003 rendelet és a 2003/93 irányelv elfogadásához.

(vö. 47., 59–60., 62–64. pont)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2006. január 26.(*)

„1798/2003/EK rendelet – 2003/93/EK irányelv – A jogalap megválasztása”

A C-533/03. sz. ügyben,

az **Európai Közösségek Bizottsága**, (képviseli: R. Lyal, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

az **Európai Közösségek Tanácsa** (képviselik: A. M. Colaert és E. Karlsson, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen,

támogatják:

Írország (képviseli: D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segít?je: A. Collins, SC, kézbesítési cím: Luxembourg),

Portugál Köztársaság (képviseli: L. Fernandes, meghatalmazotti minőségben),

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviseli: R. Caudwell, meghatalmazotti minőségben, segít?je: D. Wyatt, QC, kézbesítési cím: Luxembourg)

beavatkozók,

az EK 230. cikk alapján 2003. december 19-én elterjesztett megsemmisítés iránti kereset tárgyában,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Schintgen (el?adó), R. Silva de Lapuerta, P. K?ris és G. Arestis, bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

a f?tanácsnok indítványának 2005. június 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Keresetével az Európai Közösségek Bizottsága egyrészt a hozzáadottérték?adó területén történ? közigazgatási együttm?ködésr?l, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK rendelet (HL L 264., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.), valamint a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történ? kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799/EGK tanácsi irányelv módosításáról szóló, 2003. október 7-i 2003/93/EK tanácsi irányelv (HL L 264., 23. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 403. o.; a továbbiakban együttesen: megtámadott jogi aktusok) megsemmisítését, és másrészt, a fenti két jogi aktus hatályának fenntartását kéri a Bíróságtól, addig, amíg a fentiek helyében a megfelel? jogalap alapján elfogadott jogi aktusok hatályba nem lépnek.

2 A Bíróság elnöke 2004. június 8-i végzésével megengedte Írország, a Portugál Köztársaság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága beavatkozását az Európai Unió Tanácsa mellett, amely a Bíróságtól a kereset elutasítását kérte.

A jogvita el?zményei és a jogi háttér

3 A közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) 1. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnék egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a tőkét terhelő adók pontos megállapítását. Az irányelv 2–4. cikke értelmében az információcserére megkeresés alapján, automatikusan vagy önkéntesen kerül sor. Mindenesetre, az irányelv 8. cikke alapján egyetlen tagállam sem köteles a vizsgálatok elvégzésére vagy az információ szolgáltatására, amennyiben azon tagállam, amely az információt szolgáltatja, saját törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gyűjtheti össze, és saját céljára nem használhatja fel ezen információt.

4 A közvetett adó (HÉA) területén történő közigazgatási együttműködésről szóló, 1992. január 27-i 218/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 24., 1. o.) a tagállamok adóhatóságai közötti információcsere rendszerét hozott létre a Közösségen belüli ügyletek vonatkozásában, a belső határokon történő adóellenőrzés megszüntetéséhez kapcsolódó csalás kockázatának csökkentése érdekében.

5 2001. június 18-án a Bizottság egy, a hozzáadottértékadó területén történő közigazgatási együttműködésről szóló európai parlamenti és tanácsi rendeletjavaslatot (HL C 270. E, 87. o.), valamint a 77/799/EGK tanácsi irányelv módosításáról szóló európai parlamenti és tanácsi irányelvjavaslatot (HL C 270. E, 96. o.) nyújtott be a Tanácshoz. Ezen javaslatok – melyek célja a fenti irányelvben és a 218/92 rendeletben foglalt hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) területén történő közigazgatási együttműködésre vonatkozó rendelkezések konszolidálása és megerősítése, a HÉA-nak a hivatkozott irányelv hatálya alól történő kizárása és a biztosítási díjakra kivetett adó hozzáadása volt – jogalapja az EK 95. cikk volt.

6 2002. február 6-án az Európai Parlament első olvasatban, egy kisebb módosítás feltételével, kedvező véleményt adott a hivatkozott rendeletjavaslattal kapcsolatban (HL C 284., 178. o.).

7 A Tanács módosításokat fogadott el a hivatkozott javaslatokkal kapcsolatban, és a jogalapjuk megváltoztatása mellett döntött, tekintettel arra, hogy azok adózásra vonatkoztak, és így azokat csak az EK 93. cikk és az EK 94. cikk alapján lehet elfogadni. A Parlamenttel ezért újra konzultációt folytattak le. 2003. szeptember 2-i határozatával a Parlament megerősítette, hogy a fenti két jogi aktus elfogadásához megfelelő jogalap az EK 95. cikk.

8 2003. október 7-én a Tanács elfogadta az 1798/2003 rendeletet az EK 93. cikk, a 2003/93 irányelvet pedig az EK 93. cikk és az EK 94. cikk alapján.

9 A hivatkozott rendelet elfogadását követően a Bizottság felvetette a Tanács ülésének jegyzőkönyvébe, hogy a fenti időpontban elfogadott egy közleményt, amely szerint a Bizottság „tudomásul vette, hogy a Tanács egyhangúlag elfogadott egy, a Szerződés 93. cikkén alapuló, a HÉA területén történő közigazgatási együttműködésről szóló rendeletet, valamint a Szerződés 93. és 94. cikkén alapuló, a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló irányelvet; a [Bizottság] megerősíti álláspontját, mely szerint – eredeti javaslatának megfelelően – a Szerződés 95. cikke lenne a megfelelő jogalap, és felhívja a figyelmet, hogy a rendelet és az irányelv fő célja nem az adójogi rendelkezések közelítése, hanem a tagállamok közötti információcsere szabályozása”.

10 A 1798/2003 rendelet első öt preambulumbekkezdése az alábbiakat mondja ki:

„(1) A tagállamok határain átnyúló adókijátszás és adókikerülés költségvetési veszteséghez, illetve

az igazságos adóztatás elvének megsértéséhez vezet, valamint a tőkemozgások és a versenyfeltételek torzulását okozhatja, következésképpen befolyásolja a belső piac működését.

(2) A hozzáadottértékadó kijátszásának leküzdéséhez minden tagállamban az erre vonatkozó rendelkezések alkalmazásáért felelős közigazgatási hatóságok szoros együttműködésére van szükség.

(3) Ezért a belső piac kiteljesítésére irányuló adóharmonizációs intézkedéseknek magukban kell foglalniuk egy tagállamok közötti közös információcsere-rendszer létrehozását, amelyben a tagállamok közigazgatási hatóságai segítséget nyújtanak egymásnak, és együttműködnek a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, a Közösségen belüli termékbeszerzéseket és a termékimportot terhelő hozzáadottértékadó megfelelő alkalmazását.

(4) A hozzáadottértékadó-rendszer megfelelő működéséhez elengedhetetlen bizonyos adatok hozzáadottértékadó-ellenőrzési céljából történő elektronikus tárolása és továbbítása.

(5) Egyértelműen rögzíteni kell azon feltételeket, amelyek mellett ki lehet cserélni az egyes tagállamokban elektronikusan tárolt adatokat, és amelyek alapján az ilyen adatok közvetlenül hozzáférhetők. Amennyiben ez a gazdasági szereplők kötelezettségeinek teljesítéséhez szükséges, azok részére is biztosítani kell a bizonyos adatokhoz való hozzáférést.”

11 A 1798/2003 rendelet 1. cikke szerint:

„(1) E rendelet azon feltételeket állapítja meg, amelyek szerint a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat, a Közösségen belüli termékbeszerzést és a termékimportot terhelő hozzáadottértékadóra vonatkozó előírások alkalmazásáért felelős tagállami hatóságok együttműködnek egymással és a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák a jogszabályok tiszteletben tartását.

E célból a rendelet megállapítja azon szabályokat és eljárásokat, amelyek alapján a tagállamok illetékes hatóságai együttműködnek, és átadják egymásnak a hozzáadottértékadó helyes megállapításához szükséges információkat.

E rendelet továbbá bizonyos adatok, különösen a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó hozzáadottértékadó-adatok elektronikus úton történő cseréjével kapcsolatos szabályokat és eljárásokat állapít meg.

A 77/388/EGK irányelv 26c. cikke szerinti különös szabályozással összhangban e rendelet szintén szabályokat és eljárásokat állapít meg. E szabályok a 2002/38/EK irányelv 4. cikkében említett időszakokra, az elektronikus szolgáltatásokra vonatkozó hozzáadottértékadó-adatok elektronikus úton történő cseréjére, valamint az esetleges ezt követő információcserére, és – amennyiben e különös szabályozás alá tartozó szolgáltatásokról van szó – a pénzüsszegek tagállamok illetékes hatóságai közötti átutalására vonatkoznak.

(2) Ez a rendelet nem érinti a kölcsönös bűnügyi jogsegélyre vonatkozó szabályok tagállamokbeli alkalmazását.”

12 A hivatkozott rendelet 5. cikke szerint:

„(1) A megkereső hatóság kérésére a megkeresett hatóság közli az 1. cikkben említett információkat, az egyedi esetekre vonatkozókat is.

(2) Az (1) bekezdésben említett információ átadása céljából a megkeresett hatóság elvégzi az

információ megszerzéséhez szükséges közigazgatási vizsgálatokat.

(3) Az (1) bekezdésben említett megkeresés tartalmazhat egyedi közigazgatási vizsgálat iránti indokolt megkeresést. Amennyiben a tagállam úgy véli, hogy nincs szükség közigazgatási vizsgálatra, ennek indokait haladéktalanul közli a megkeres? hatósággal.

(4) A kért információ megszerzése, illetve a kért közigazgatási vizsgálat lefolytatása céljából a megkeresett hatóság vagy az általa igénybe vett közigazgatási hatóság úgy jár el, mintha az eljárást saját feladatai ellátása során vagy saját tagállama valamely más hatóságának megkeresésére folytatná le.”

13 Ugyanezen rendelet 11. cikkének (1) és (2) bekezdése kimondja:

„(1) A megkeres? és a megkeresett hatóság közötti megállapodás alapján, az utóbbi által megállapított feltételekkel összhangban a megkeres? hatóság felhatalmazott tisztvisel?i az 1. cikk szerinti információcsere céljából jelen lehetnek azokban a hivatalokban, amelyekben a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam hatóságai végzik tevékenységüket. Amennyiben a kért információt olyan dokumentum tartalmazza, amelyhez a megkeresett hatóság tisztvisel?i hozzáférhetnek, úgy a megkeres? hatóság tisztvisel?i másolatot kapnak a kért információt tartalmazó dokumentumról.

(2) A megkeres? és a megkeresett hatóság közötti megállapodás alapján, az utóbbi által megállapított feltételekkel összhangban a megkeres? hatóság által kijelölt tisztvisel?k az 1. cikk szerinti információcsere céljából jelen lehetnek a közigazgatási vizsgálatoknál. A közigazgatási vizsgálatokat kizárólag a megkeresett hatóság tisztvisel?i végzik. A megkeres? hatóság tisztvisel?i a megkeresett hatóság tisztvisel?inek ellen?rzési jogkörét nem gyakorolhatják. Ugyanakkor beléphetnek azokba a helyiségekbe, és hozzáférhetnek azokhoz a dokumentumokhoz, amelyekhez a megkeresett hatóság tisztvisel?i, de csak ezek közvetítésével és kizárólag a folyamatban lév? közigazgatási vizsgálat céljából.”

14 A 1798/2003 rendelet 17. cikke kimondja:

„Az V. és VI. fejezet rendelkezéseinek sérelme nélkül az 1. cikkben említett információt minden tagállam illetékes hatósága automatikus vagy strukturált automatikus csere útján továbbítja a többi érintett tagállam illetékes hatóságának, amennyiben:

1. az adóztatásra a rendeltetési tagállamban kerül sor, és az ellen?rzési rendszer hatékonysága szükségszer?en a származási tagállam által szolgáltatott információtól függ;
2. valamely tagállam okkal feltételezi, hogy a másik tagállamban a hozzáadottértékadó?jogszabályokat megsértették vagy feltehet?leg megsértették;
3. a másik tagállamban fennáll az adóbevétel?kiesés veszélye.”

15 A hivatkozott rendelet 22. cikkének (1) bekezdése szerint:

„(1) Mindegyik tagállam olyan elektronikus adatbázist tart fenn, amelyben a 77/388/EGK irányelv 22. cikke (6) bekezdésének b) pontjával összhangban a 28h. cikkben megadott változat szerint gy?jtött információt dolgozza fel és tárolja.

Annak érdekében, hogy ezen információt az e rendeletben el?írt eljárásokban fel lehessen használni, az információt azon naptári év utolsó napjától számított legalább öt évig tárolják, amelyben az információt rendelkezésre kellett bocsátani.”

16 Ugyanezen rendelet 23. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 22. cikkel összhangban tárolt adatok alapján a tagállamok illetékes hatóságai a többi tagállamtól automatikusan és késedelem nélkül megkapják a következő információkat, illetve azokhoz közvetlenül hozzáférhetnek:

1. az információt kapó tagállam által kiadott hozzáadottértékadó-azonosító számok;
2. mindazon Közösségen belüli termékértékesítés összértéke, amelyet az információt adó tagállamban hozzáadottértékadó-azonosító számmal rendelkező piaci szereplők teljesítettek hozzáadottértékadó szempontjából azonosított személyeknek.

A 2. pontban említett értékeket az információt adó tagállam pénznemében tüntetik fel, és azok naptári negyedévre vonatkoznak.”

17 A 1798/2003 rendelet 24. cikke alapján:

„Amennyiben egy tagállam illetékes hatósága a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenőrzése céljából ezt szükségesnek tartja, úgy a 22. cikkel összhangban tárolt adatok alapján, kizárólag a hozzáadottértékadó-előírások megsértésének megelőzése céljából közvetlenül és haladéktalanul megkaphatja a következő információkat, illetve azokhoz elektronikus úton hozzáférhet:

1. minden olyan személy hozzáadottértékadó-azonosító számához, aki a 23. cikk 2. pontjában említett értékesítést végezte; és
2. az ilyen személyektől származó, olyan személyeknek teljesített értékesítések összértékéhez, akik a 23. cikk 1. pontjában említett hozzáadottértékadó-azonosító számmal rendelkeznek.

A 2. pontban említett értékeket az információt adó tagállam pénznemében tüntetik fel, és azok naptári negyedévre vonatkoznak.”

18 A hivatkozott rendelet 27. cikkének (1)-(3) bekezdése elírja:

„(1) Minden tagállam elektronikus adatbázist tart fenn a hozzáadottértékadó-azonosító számmal rendelkező személyekről.

(2) A tagállamok illetékes hatóságai a 22. cikkel összhangban tárolt adatok alapján bármikor közvetlenül megkaphatják vagy lekérhetik azon hozzáadottértékadó-azonosító szám érvényességének megerősítését, amellyel valamely személy Közösségen belüli termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végzett, vagy ilyenben részesült.

A megkeresett hatóság különleges kérésre a hozzáadottértékadó-azonosító szám kiállítási idejét, és adott esetben érvényességének lejáratát is megadja.

(3) A megkeresett hatóság kérelemre késedelem nélkül megadja azon személy nevét és címét, akinek a számot kiadták, feltéve hogy ezen adatokat a megkereső hatóság későbbi felhasználás céljából nem tárolhatja.”

19 A hivatkozott rendelet 41. cikkének (5) bekezdése alapján:

„(5) A tagállamok e rendelet helyes alkalmazásának érdekében korlátozzák a 95/46/EK irányelv 10. cikkében, 11. cikke (1) bekezdésében, 12. cikkében és 21. cikkében meghatározott kötelezettségek és jogok alkalmazási körét az irányelv 13. cikkének e) pontjában említett érdekek védelme érdekében.”

20 A 2003/93 irányelv preambulumból és 1. cikkének (1) bekezdéséből következik, hogy az kiterjeszti a 77/799 irányelv hatályát az Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap finanszírozási rendszerének részét képező követelésekből és a mezőgazdasági lefoglalásokból és vámokból eredő követelések behajtására vonatkozó kölcsönös jogsegélyről szóló, 1976. március 15-én 76/308/EGK tanácsi irányelvben (HL L 73., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 44. o.) említett biztosítási díjak adóztatására is.

21 A 2003/93 irányelv mindezek mellett a 77/799 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének eredeti változatát az alábbi szöveggel váltja fel:

„(1) Valamennyi információt, amelyet ezen irányelv alapján bocsátottak egy tagállam rendelkezésére, e tagállamban ugyanolyan módon bizalmasan kell kezelni, mint a tagállam nemzeti jogszabályai alapján kapott információt. Az ilyen információ:

- csak olyan személyek számára tehető hozzáférhetővé, akik közvetlenül részt vesznek az adómegállapításban vagy az adómegállapítás hatósági ellenőrzésében,
- csak az adómegállapítás, illetve annak vizsgálata céljából, illetve ezzel összefüggésben alkalmazott, szankciókat is magukban foglaló bírósági vagy igazgatási eljárásokkal kapcsolatos, és csak az ilyen eljárásokban közvetlenül részt vevő személyeknek lehet rendelkezésre bocsátani; az információt azonban közmeghallgatások alatt vagy ítéletekben is nyilvánosságra lehet hozni, amennyiben az információt kiszolgáltató tagállam ez ellen nem emel kifogást,
- csak és kizárólag az adómegállapítás, illetve annak vizsgálata céljából, illetve ezzel összefüggésben alkalmazott szankciókat is magukban foglaló bírósági vagy igazgatási eljárásokkal kapcsolatban hasznosítható, és semmilyen körülmények között sem használható fel semmilyen ettől eltérő célra.

Ezen túlmenően a tagállamok elírhatják, hogy az első albekezdésben említett információt egyéb, a 76/308/EGK irányelv 2. cikke alá tartozó lefoglalások, vámok és adók megállapítására is felhasználják.”

22 Mivel álláspontja szerint a megtámadott jogi aktusokat az EK 95. cikk alapján kellett volna elfogadni, a Bizottság benyújtotta a jelen keresetet.

A keresetről

A felek érvei

23 A Bizottság álláspontja szerint az EK 93. cikk és az EK 94. cikk nem képez megfelelő jogalapot a megtámadott aktusok elfogadására. Álláspontja szerint az EK 95. cikk (1) bekezdése lett volna megfelelő, mivel ezt a rendelkezést kell jogalapként alkalmazni, kivéve ha a megtámadott jogi aktusok az EK 95. cikkének (2) bekezdése értelmében „adózásra vonatkozó rendelkezéseknek” minősülnek.

24 Erre vonatkozóan a Bizottság eladja, hogy az EK-Szerződés 100/A. cikkét (jelenleg, módosítást követően, EK 95. cikk) azzal a céllal fogadták el, hogy megkönnyítsék a belső piac 1992-eltti megvalósításához szükséges jogszabályok elfogadását. Csak néhány különösen

érzékeny és a tagállamok szuverenitásához szorosan kötődő területet vettek ki az EK 95. cikk által bevezetett eljárás hatálya alól. Ezek között található az adózás is, amely esetében úgy vélték, hogy a törvényi rendelkezések közelítésénél követelmény annak egyhangúlag történő elfogadása. Mindenesetre, ezt a kivételt megszorítóan kell értelmezni, mivel bizonyos jogi aktusokat kivesz a belső piac megvalósítását célzó jogi aktusok elfogadásának „rendes” jogalkotási eljárása alól.

25 Míg a kivételt alkalmazni kell az adóalanyok azonosítására, az adóköteles ügyletek, az adóalap, az adókulcs és az adómentességek megállapítására, valamint az adó kiszámítására és beszedésére vonatkozó szabályok esetében, az adózás területén a közigazgatási kölcsönös segítségnyújtás nem esik a kivétel hatálya alá. Valójában az együttműködésre, ellenőrzésre és tájékoztatásra vonatkozó intézkedések – amelyek célja a határok eltörlése, anélkül hogy érintenék a nemzeti adózásra vonatkozó szabályozás tartalmát – nem érintik a tagállamok adóügyi szuverenitását. A hivatkozott segítségnyújtást szabályozó jogszabályok nem magukat az adójogi szabályokat közelítik, hanem az a céljuk, hogy megkönnyítsék a tagállamok számára a nemzeti jog alkalmazását.

26 A 1798/2003 rendelet nem járt a nemzeti adójog közelítésével vagy harmonizációjával, mivel csak a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó információcsere megkönnyítése volt a célja, annak érdekében, hogy a tagállamok illetékes hatóságai együttműködhessenek egymással és a Bizottsággal. Ez a rendelet nem érintett semmi olyan rendelkezést, amit az EK 95. cikk (2) bekezdése értelmében „adózásra vonatkozó rendelkezésnek” vagy az EK 93. cikk értelmében „forgalmi adókra vonatkozó jogszabálynak” kellene tekinteni.

27 Ami a 2003/93 irányelvet illeti, az kizárólag a 77/799 irányelv módosítására korlátozódik, annyiban, hogy kiveszi a HÉÁ-t az utóbbi irányelv hatálya alól, és kiterjeszti azt a biztosítási díjak adóztatására. Semmilyen mértékben nem érinti a módosított irányelvnek az információcserére vonatkozó rendelkezéseit, és nem valósítja meg az EK 95. cikk (2) bekezdése szerinti „adózásra vonatkozó rendelkezések” harmonizálását.

28 Ebből következik, hogy a megtámadott jogi aktusok elfogadásához megfelelő jogalap az EK 95. cikk. Következésképpen, azokat helytelen jogalap alapján fogadták el, és a Szerződés által létrehozott intézményi egyensúly tiszteletben tartása érdekében meg kell őket semmisíteni.

29 Mindenesetre, figyelembe véve a megtámadott jogi aktusoknak a közös piac megvalósítására gyakorolt jótékony hatását, a Bizottság álláspontja szerint a megsemmisítésük esetén fenn kellene tartani ezen jogi aktusok hatályát mindaddig, amíg nem lépnek ezek helyébe a megfelelő jogalap alapján elfogadott új jogi aktusok.

30 A Tanács először eladja, hogy mióta az Egységes Európai Okmány beillesztette a Szerződésbe a 100/A. cikket, az adózás területén való kölcsönös segítségnyújtásra vonatkozó nagyszámú jogi aktus került elfogadásra a fenti rendelkezéstől eltérő jogalap alapján.

31 Másodszor arra hivatkozik, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat alapján egy jogi aktus jogalapja megválasztásának olyan objektív elemeken kell alapulnia, amelyek alkalmasak a bírósági felülvizsgálatra. Ilyen elemnek számít többek között a jogi aktus célja és tartalma (a C-155/91. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 1993. március 17-én hozott ítélet [EBHT 1993., I-939. o.] 7. pontja).

32 Egyrészt, a megtámadott jogi aktusok célját illetően a Tanács eladja, hogy a 1798/2003 rendelet preambulumból és 1. cikkéből következően a rendelet célja a nemzeti költségvetések és a belső piac megfelelő működése védelme érdekében az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem és HÉA területén a nemzeti jogszabályok tiszteletben tartásának biztosítása. A 2003/93 irányelv célja szintén az adókijátszás elleni küzdelem a tagállamok költségvetési érdekeinek

védelve, valamint a belső piac semlegessége érdekében. Ez az irányelv megerősítette a 77/799 irányelvet, amelynek célja az adóalap pontos meghatározása a közvetlen és közvetett adók kiszámítása érdekében. Az adóalap helyes megállapításának biztosítására irányuló rendelkezések esetében valóban megállapítható, hogy azok adózásra vonatkozó célkitűzést követnek.

33 Másrészt, a megtámadott jogi aktusok tartalmát illetően a Tanács fenntartja, hogy az 1798/2003 rendelet alapos vizsgálata rávilágít, hogy a rendelet az adójogi rendelkezések alkalmazását biztosítja, és az adókijátszás elleni küzdelemben segít azzal, hogy harmonizálja a határokon átnyúló információcserére és tájékoztatásra vonatkozó eljárásokat és szabályokat, amennyiben ezek a HÉA területén az adóalap megállapításához szükségesek. A hivatkozott rendeletnek így közvetlen hatása van az adóalanyok jogaira és az adóalap megállapítására, csakúgy mint a tagállamok költségvetési bevételeire.

34 A 2003/93 irányelv 1. cikkének 2. és 3. pontjából következik különösen, hogy az egyrészt módosítja a 77/799 irányelv hatályát, kiterjesztve azt a biztosítási díjak adóztatására, és kizárva az alól a HÉA-t, másrészt lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy a megszerzett információt a 76/308/EGK irányelv 2. cikkében felsorolt vámok és adók megállapítására is felhasználják. Ebből következik, hogy mivel a 2003/93 irányelv célja az adókijátszás elleni küzdelem megvalósítása a tagállamok közti információszerezésre vonatkozó eljárások és szabályok harmonizációja által, az irányelvet az adózásra vonatkozó rendelkezések harmonizációjára irányuló jogi aktusnak kell tekinteni. Figyelemmel arra, hogy mind a közvetlen, mind a közvetett adókra vonatkozik, helyesen került elfogadásra együttesen az EK 93. cikk és az EK 94. cikk alapján.

35 A Tanács álláspontja szerint kétségtelen, hogy a megtámadott jogi aktusok egyes rendelkezései az EK 93. cikk értelmében „a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályok harmonizálására” irányulnak, „amennyire az ilyen harmonizáció a belső piac megteremtéséhez és működéséhez szükséges”. Amellett, hogy a Bizottság álláspontjával ellentétben nem lehet „rendes” jogalkotási eljárásról beszélni, ez utóbbi intézmény álláspontja azt is figyelmen kívül hagyja, hogy az EK 93. cikk és az EK 94. cikk speciálisabb jogalapot ad a megtámadott jogi aktusokban szabályozott intézkedésekhez hasonlók elfogadására, és az EK 95. cikk nem korlátozza a fent hivatkozott rendelkezések hatályát.

36 Másodlagosan, a Tanács fenntartja, hogy az EK 95. cikk (2) bekezdésének a Bizottság által javasolt értelmezése túlságosan megszorító. Lényegében, nem lehet különbséget tenni a harmonizáció tárgyát képező szabály alapvető jellegzetességének megléte alapján, mivel ilyen megkülönböztetés igazolása sem a Szerződés szövegében, sem a tagállamok jogában nem lelhető fel.

37 Másrészt, a Bizottság által javasolt teleológiai értelmezés ellentétben állna az EK 95. cikk (2) bekezdésének szövegével, és ezért nem elfogadható. Ezenfelül, az „adózásra vonatkozó rendelkezés” a hivatkozott (2) bekezdés szerinti minősítése nem függhet attól, hogy valamely rendelkezés érinti a tagállamok adóügyi szuverenitását, vagy a nemzeti adójog tartalmát, különben a megfelelő adójogi jogalap megválasztását politikai elemzéssel kellene alátámasztani.

38 Harmadlagosan, abban az esetben, ha a Bíróság megsemmisítené a megtámadott jogi aktusokat, a Tanács kéri, hogy azok joghatásait tartsák fenn, ameddig a megfelelő jogalap alapján elfogadott jogi aktusok a helyükbe nem lépnek.

39 Az Egyesült Királyság kormányának álláspontja szerint a megtámadott jogi aktusok céljából és tartalmából világosan következik, hogy azok a közvetett adókra vonatkozó szabályozás harmonizálására irányulnak. Így az 1798/2003 rendelet, melynek célja az adókikerülés és az adókijátszás elleni küzdelem, biztosítja a HÉA megállapítására és beszedésére vonatkozó nemzeti adójogi szabályozás hatékonyságát. Ugyanez a rendelet és különösen a 30. cikke

nyilvánvalóan kihat az adózók jogaira és kötelezettségeire, és mesterséges lenne annak megállapítása, hogy az ilyen intézkedések nem minősülnek a közvetett adókra vonatkozó nemzeti jogszabályok harmonizálásának.

40 A 2003/93 irányelvet illetően az Egyesült Királyság kormánya eladja, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára olyan, a határaikon túlról származó információ megszerzését, amely alapján meg lehet állapítani a fizetendő adót, és el lehet végezni az adójóváírást a saját adóalanyaik tekintetében. Csakúgy, mint a 1798/2003 rendelet, ez az irányelv is a közvetlen és a közvetett adókra vonatkozó nemzeti jogszabályok harmonizálását célozza.

41 Írország álláspontja szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából és különösen a C-338/01. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletből (EBHT 2004., I-4829. o.) következik, hogy az EK 93. cikk és az EK 94. cikk a megfelelő jogalap a megtámadott jogi aktusok elfogadására, amelyek – preambulumuk és rendelkezéseik alapján – a HÉÁ-ra vonatkozó jogszabályok harmonizációjára irányultak az információszerzésre vonatkozó eljárás egységes szabályozása révén, a HÉA igazgatására, megállapítására és beszedésére vonatkozó szabályok helyes alkalmazása érdekében.

42 A portugál kormány álláspontja szerint a megtámadott jogi aktusok szövegéből következik, hogy egyes rendelkezések határidőket állapítanak meg, míg mások, mint például a 1798/2003 rendelet 41. cikkének (5) bekezdése, közvetlenül korlátozzák az adózók jogait. Másrészt, a 77/799 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése – a 2003/93 irányelv által módosított formában – az adójog anyagi részét szabályozza. Az említett rendelkezések, amelyek az adózók jogait közvetlenül szabályozzák, korlátozva azokat, az EK 95. cikk (2) bekezdése értelmében „adózásra vonatkozó rendelkezésnek” minősülnek.

A Bíróság álláspontja

43 Fel kell idézni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy közösségi jogi aktus jogalapja megválasztásának olyan objektív elemeken kell alapulnia, amelyek alkalmasak a bírósági felülvizsgálatra; ilyen elemnek számít többek között a jogi aktus célja és tartalma (lásd különösen a C-300/89. sz., Bizottság kontra Tanács „titán-dioxid”-ügyben 1991. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-2867. o.] 10. pontját; a C-269/97. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 2000. április 4-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-2257. o.] 43. pontját; a C-211/01. sz., Bizottság kontra Tanács ügyben 2003. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-8913. o.] 38. pontját; valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Tanács ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet 54. pontját).

44 Az EK 95. cikk hatályát illetően – amelyet a Bizottság álláspontja szerint a megtámadott jogi aktusok elfogadásához jogalaprak kellett volna választani – meg kell jegyezni egyrészt, hogy e rendelkezés (1) bekezdésének szövegéből kitűnik, hogy a hivatkozott cikket csak abban az esetben kell alkalmazni, ha a Szerződés másként nem rendelkezik.

45 Következésképpen, amint a Bíróság a fent hivatkozott Bizottság kontra Tanács ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletének 60. pontjában kimondta, amennyiben a Szerződésben van speciálisabb rendelkezés, amelyet jogalapként lehet használni, a kérdéses jogi aktust arra kell alapozni. Különösen igaz ez az EK 93. cikk tekintetében, a forgalmi adók, a jövedéki adók és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályok harmonizálását célzó jogi aktusok esetében.

46 Másrészt, rá kell mutatni arra, hogy az EK 95. cikk (2) bekezdése kifejezetten kizár bizonyos területeket a rendelkezés hatálya alól. Ez különösen így van az „adózásra vonatkozó rendelkezések” esetében, amelyek közelítésére a hivatkozott rendelkezés nem szolgálhat

jogalapként (a fent hivatkozott Bizottság kontra Tanács ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet 61. pontja).

47 Az EK 95. cikk (2) bekezdése szerinti „adózásra vonatkozó rendelkezések” értelmezését illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Bizottság kontra Tanács ügyben 2004. április 29-én hozott ítéletének 63. pontjában kimondta, hogy általános jellegénél fogva ezen kifejezés hatálya nemcsak az adózás minden területére terjed ki, anélkül hogy bármilyen megkülönböztetést tenne az érintett illetékek és adók között, hanem az adózás minden aspektusára is, függetlenül attól, hogy anyagi vagy eljárási szabályokról van szó.

48 Tekintettel arra, hogy a jelen ügyben nem vitatott az, hogy a megtámadott jogi aktusok szükségesek a belső piac működéséhez, csupán azt kell megállapítani, hogy azok kizárólagos vagy fő célja-e a tagállamok adózásra vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseinek közelítése.

Az 1798/2003 rendeletről

49 Először, ami a célt illeti, az 1798/2003 rendelet első két preambulumbekkezdéséből következik, hogy a rendelet célja az adókijátszás és adókikerülés elleni küzdelem, valamint a HÉA területén a jogszabályok tiszteletben tartásának biztosítása a nemzeti költségvetések és a belső piac megfelelő működésének védelme érdekében.

50 A hivatkozott rendelet harmadik preambulumbekkezdése értelmében ezeknek a belső piac kiteljesítésére irányuló adóharmonizációs intézkedések hatékonyságának biztosítása érdekében „magukban kell foglalniuk egy tagállamok közötti közös információcsere-rendszer létrehozását, amelyben [ez utóbbiak] közigazgatási hatóságai segítséget nyújtanak egymásnak, és együttműködnek a Bizottsággal [...]”.

51 A 1798/2003 rendelet fenti preambulumbekkezdéseire tekintettel úgy tűnik, hogy a rendelet célja információcsere-rendszer létrehozása a HÉA helyes alkalmazásának biztosítása érdekében, a belső piac megteremtéséhez szükséges adóharmonizációs intézkedések keretében.

52 Az így létrehozott információcsere csak a HÉA – amelynek az adóalanyok a kötelezettjei – helyes megállapításának célja indokolja, ezen adó hatékonyabb beszedésének biztosítása érdekében.

53 Ezt a megállapítást megerősíti a 1798/2003 rendelet 1. cikke (1) bekezdésének szövege, amely szerint a rendelet azon feltételeket állapítja meg, amelyek szerint a HÉA-ra vonatkozó előírások alkalmazásáért felelős tagállami hatóságok együttműködnek egymással és a Bizottsággal annak érdekében, hogy biztosítsák a jogszabályok tiszteletben tartását. Másrészt, ugyanezen bekezdés második albekezdése alapján, a rendelet által megállapított szabályok és eljárások célja a HÉA helyes megállapításának lehetővé tétele a tagállamokban.

54 Másodszor, a 1798/2003 rendelet tartalmát illetően mindenekelőtt meg kell jegyezni, hogy az 5. cikkének megfelelően, a tagállamok hatóságai kötelesek valamely tagállam hatóságának kérésére közölni a HÉA-nak az utóbbi hatóság szerinti tagállamban való helyes megállapításához szükséges információt, és ennek céljából adott esetben kötelesek elvégezni az információ megszerzéséhez szükséges közigazgatási vizsgálatokat.

55 Ebben a tekintetben fontos megjegyezni, hogy – amint a főtanácsnok az indítványának 67. pontjában megállapította – igaz, hogy az így átadott információt a megkereső hatóság szerinti tagállamban ugyanolyan bizalmasan kell kezelni, mint a megkeresett hatóság tagállamában, ugyanakkor nem hagyható figyelmen kívül, hogy az 1798/2003 rendelet kötelezi a tagállamokat

arra, hogy kiterjesszék azon személyek körét, akik ezekhez a gyakran az adójogi rendelkezések által meghatározott adótítoknak minősülő adatokhoz hozzáférnek, ami adott esetben azzal járhat, hogy a tagállamok kötelesek a nemzeti jogszabályok módosítására.

56 Továbbá fontos felidézni, hogy a 1798/2003 rendelet 17. cikke elírja, hogy meghatározott esetekben az 1. cikkben említett információt minden tagállam illetékes hatósága automatikus vagy strukturált automatikus csere útján továbbítja a többi érintett tagállam illetékes hatóságának. Következésképpen, ez a rendelkezés olyan kötelezettséget ír elő a tagállamok számára, amelyet azok nem tudnak kikerülni.

57 Másrészt meg kell jegyezni, hogy a hivatkozott rendelet 22–24. cikkéből, valamint 27. cikkéből együttesen következik, hogy a tagállamok kötelesek elektronikus adatbázist létrehozni és fenntartani, ahol a HÉA-azonosító számmal rendelkező személyekkel, a kiadott HÉA-azonosító számokkal, valamint a HÉA-azonosító számmal rendelkező piaci szereplők által és részére végzett Közösségen belüli termékértékesítés összértékével kapcsolatos információt tárolják és kezelik, és amely adatbázishoz a tagállamok illetékes hatóságai közvetlenül hozzáférhetnek.

58 Ebben a tekintetben ki kell emelni, hogy az nem tagadható, hogy ezen adatbázisokhoz való közvetlen hozzáférés biztosítása a tagállamok illetékes hatóságai számára lehetővé teszi valamely adóalany vonatkozásában az adóalap, valamint az alkalmazandó adókulcs megállapítását, és így érintheti az adózásra vonatkozó információk bizalmas kezelését, amelyben számos tagállam részesíti az ilyen információkat. A fentiekre figyelemmel jelentősen kibővül azoknak a személyeknek a köre, akik hozzáférhetnek a tagállamok illetékes hatóságai által tárolt információkhoz, amely adott esetben azzal jár – a jelen ítélet fenti 55. pontjában kifejtettekkel egyezően –, hogy a tagállamok kötelesek a nemzeti jogszabályok módosítására. Ez még inkább igaz, amennyiben a tagállamok a 1798/2003 rendelet 41. cikke (5) bekezdésének megfelelően korlátozzák a 95/46/EK irányelv bizonyos rendelkezési által meghatározott adatok védelmét, amennyiben az adatok olyan információt tartalmaznak, amelyek elősegíthetik a HÉA helyes megállapítását.

59 Végül meg kell jegyezni, hogy a 1798/2003 rendelet 11. cikkének (1) és (2) bekezdéséből következik, hogy a megkeresett hatóság felhatalmazhatja a megkereső hatóság tisztviselőit, hogy jelen legyenek azokban a hivatalokban, amelyekben a megkeresett hatóság székhelye szerinti tagállam hatóságai végzik tevékenységüket, valamint a közigazgatási vizsgálatoknál.

60 Amint a főtanácsnok az indítványának 73. pontjában megjegyezte, ez a rendelkezés – azonfelül, hogy a tagállamok nagy részében az adóigazgatási eljárásra vonatkozó jogszabályok módosítását szükségessé teszi – jelentős kihatással van az adóalanyok jogaira is. Valójában, ez utóbbiak számos tagállamban kifogásolhatják más tagállamok tisztviselőinek a vizsgálatokon való részvételét. A 1798/2003 rendelet 11. cikkének (1) és (2) bekezdése alkalmazása következtében az adóalanyoknak nincs többé ilyen kifogásolási joguk.

61 E körülményekre figyelemmel az 1798/2003 rendelet rendelkezései hozzájárulnak a nemzeti adóigazgatási eljárásra vonatkozó rendelkezések közelítéséhez.

62 A fenti megfontolások alapján azt a következtetést kell levonni, hogy az 1798/2003 rendelet célja az adóigazgatási eljárásra vonatkozó rendelkezések közelítése a HÉA beszédének megkönnyítése és a tagállamok ezen adóból származó költségvetési bevételeinek növelése érdekében.

63 Amint a jelen ítélet 47. pontjában kifejtésre került, az EK 95. cikk (2) bekezdésének alkalmazása vonatkozásában az adóigazgatási eljárásra vonatkozó szabályokat az „adózásra vonatkozó rendelkezésnek” kell tekinteni a fenti rendelkezés értelmében.

64 Ezekre a körülményekre figyelemmel nem lehet elfogadni, hogy az EK 95. cikk (1) bekezdése megfelel? jogalap lenne az 1798/2003 rendelet elfogadásához.

65 Ezért el kell utasítani a Bizottság keresetét a hivatkozott rendelet megsemmisítésére vonatkozóan.

A 2003/93 irányelv?

66 El?ször, a 2003/93 irányelv célját illet?en meg kell jegyezni, hogy egyrészt, amint az az (1) preambulumbekzdéséb?l következik, az irányelv célja a HÉA kijátszása elleni küzdelem érdekében a tagállamok adóhatóságai egymás közötti együttm?ködésének meger?sítése, másrészt a (3) preambulumbekzdéséb?l következ?en a tagállamok pénzügyi érdekeinek és a bels? piac semlegességének védelme, a 77/799/EGK irányelv hatályának a 76/308/EGK irányelvben említett biztosítási díjak adóztatására való kiterjesztése révén.

67 Másodszor, a 2003/93 irányelv célját illet?en elegend? megjegyezni, hogy az irányelv lényegében a 77/799/EGK irányelv hatályának a biztosítási díjak adóztatására való kiterjesztéséhez szükséges módosítások bevezetésére és az utóbbi irányelv 7. cikke (1) bekezdésének egy új rendelkezéssel való felváltására korlátozódik.

68 A 7. cikk (1) bekezdésének új szövegét – a régebbi változattal összevetve – alapvet?en az jellemzi, hogy elismeri azt, hogy a tagállamok el?írhatják, hogy az irányelv alkalmazása során szerzett információt egyéb, a 76/308/EGK irányelv 2. cikke alá tartozó lef?lözések, vámok és adók megállapítására is felhasználják.

69 Figyelemmel arra a körülményre, hogy a 2003/93 irányelv célja lényegében a 77/799 irányelv hatályának a biztosítási díjak adóztatására való kiterjesztése, meg kell vizsgálni, hogy ez utóbbi célja a tagállamok adózásra vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseinek közelítése?

70 Így, amint a 77/799 irányelv els?, negyedik és hatodik preambulumbekzdéséb?l következik, az irányelv célja a tagállamok határain túlnyúló adókijátszások és adókikerülések elleni küzdelem, azzal, hogy meger?síti a Közösségen belül az adóhatóságok együttm?ködését lehet?vé téve a jövedelmet és a t?két terhel? adók pontosabb megállapítását.

71 A fenti cél elérése érdekében a 77/799 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése alapján a tagállamok illetékes hatóságai kötelesek kicserélni egymással minden olyan információt, amely lehet?vé teszi számukra a fenti adók pontos megállapítását. Amint a jelen ítélet 3. pontjában megvilágításra került, a 2–4. cikk értelmében az információcserére megkeresés alapján, automatikusan vagy önkéntesen kerül sor.

72 Habár a vizsgálatok végzésére és a kérdéses információk átadására vonatkozó kötelezettség nem korlátlan – mivel a 77/799 irányelv 8. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy ez a kötelezettség nem áll fenn az illetékes hatóságok tekintetében, amennyiben azon tagállam hatósága, amely az információt szolgáltatja, saját törvényei vagy igazgatási gyakorlata alapján nem végezheti el e vizsgálatokat, illetve nem gy?jtheti össze, és saját céljára nem használhatja fel ezen információt – mindenesetre a fenti kötelezettség fennállása következtében jelent?sen kib?vült azon személyek köre, akik az ilyen információhoz hozzáférhetnek a jövedelmet és a t?két

terhel? adók pontosabb megállapítása céljából.

73 Ezért meg kell állapítani, hogy a 77/799 irányelv céljai nagyrészt hasonlóak az 1798/2003 rendelet céljaival, és erre figyelemmel az irányelv az EK 95. cikk (2) bekezdésének hatálya alá esik.

74 Ebből következik, hogy a 2003/93 irányelv szintén az EK 95. cikk (2) bekezdésének hatálya alá esik, és nem lehet elfogadni, hogy az EK 95. cikk (1) bekezdése lenne az elfogadásához megfelelő jogalap.

75 Ezért, a Bizottság keresetét a 2003/93 irányelv megsemmisítésére vonatkozóan el kell utasítani.

76 Fentiekre tekintettel a Bizottság keresetét teljes egészében el kell utasítani, és következésképpen nem szükséges a Bíróságnak a megtámadott jogi aktusok joghatályának fenntartásáról rendelkezni.

A költségekről

77 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottságot, mivel pervesztes lett, a Tanács kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére. Az eljárási szabályzat ugyanezen cikke 4. §-ának első albekezdésével összhangban Írország, a Portugál Köztársaság, és az Egyesült Királyság – mint beavatkozók – maguk viselik saját költségeiket.

A fenti indokok alapján, a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

- 1) **A keresetet elutasítja.**
- 2) **Az Európai Közösségek Bizottságát kötelezi a költségek viselésére.**
- 3) **Írország, a Portugál Köztársaság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága maguk viselik saját költségeiket.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.