A. TIZZANO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2005. március 10. [1]

I — Bevezetés

1. 2003. augusztus 8-án az Európai Közösségek Bizottsága az EK 226. cikk alapján keresetet nyújtott be a Bíróságnál annak megállapítása iránt, hogy Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága — mivel a hozzáadottérték-adó és a jövedéki adó területén nem alkalmazta Gibraltár területére a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK módosított [2] tanácsi irányelvet [3] (a továbbiakban: 77/799 irányelv), nem teljesítette az EK-Szerződésből eredő kötelezettségeit.

II — Jogi háttér

A — *A Szerződés vonatkozó rendelkezései*

2. A jelen ügy vonatkozásában mindenekelőtt a Szerződés azon cikkeit kell megemlíteni, amelyek, az adott esettől függően együttesen vagy külön-külön, a hivatkozott irányelvek jogalapját képezik: az EGK-Szerződés 99. és 100. cikkét (jelenleg, a módosítást követően az EK 93. és az EK 94. cikk).

3. Az első — az „Adórendelkezések" című fejezetben található — rendelkezés a szóban forgó irányelv elfogadásának időpontjában hatályos változatában előírta, hogy „[a] Bizottság megvizsgálja, hogy a belső piac érdekében a tagállamok közötti kereskedelemben alkalmazandó, a forgalmi adókra, a jövedéki adókra és a közvetett adók egyéb formáira [...] vonatkozó eltérő tagállami jogszabályokat miként lehet harmonizálni.

1 — Eredeti nyelv: olasz.

2 — A 77/799 irányelvet jelen ügyre vonatkozóan a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló 77/799/EGK irányelv módosításáról szóló, 1979. december 6-i 79/1070 tanácsi irányelv (HL L 331., 8. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 77. o.) (a továbbiakban: a 79/1070 irányelv), valamint a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelv (HL L 76., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) (a továbbiakban: a 92/12 irányelv) módosította.

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

A Bizottság javaslatokat terjeszt a Tanács elé, amely [...] egyhangúlag határoz". [4]

4. A — „Jogszabályok közelítése" című fejezetben található — 100. cikk pedig akként rendelkezik, hogy „[a] Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag irányelveket fogad el a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére, amelyek közvetlenül érintik a közös piac megteremtését vagy működését [...]". [5]

5. Szükségesnek tartom végezetül megemlíteni a 100a. cikket, vagy még inkább a későbbiekben ezt felváltó rendelkezést, az EK 95. cikket, amelynek értelmezése, noha a jelen jogvita szempontjából nem bír közvetlen relevanciával, mint látni fogjuk, hasznos útmutatással szolgálhat az adott ügyre vonatkozóan. E rendelkezés az (1) bekezdésében kimondja, hogy a Tanács, ezúttal nem egyhangúlag, hanem együttdöntési eljárás során, „elfogadja azokat a tagállamok törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére vonatkozó intézkedéseket, amelyek tárgya a belső piac megteremtése és működése". Ugyanezen cikk (2) bekezdése pontosítja, hogy „[a]z (1) bekezdés nem vonatkozik az adózásra [...] vonatkozó rendelkezésekre".

B — *A 77/799 irányelv*

6. Tekintettel arra, hogy „az adókijátszás és az adókikerülés költségvetési hiányokat okoz, sérti a tisztességes adózás elvét, és veszélyezteti az egészséges versenyt; mivel ez [helyesen: és így] hátrányosan befolyásolja a közös piac zavartalan működését" [6], a Tanács az EGK-Szerződés 100. cikke alapján elfogadta a 77/799 irányelvet. Ezen irányelv célja „megerősíteni [...] a Közösségen belül az adóhatóságok együttműködését" [7], és előírja, hogy „a tagállamok [...] kicserélik egymással a konkrét esetre vonatkozó információt", és [az így a megkeresett állam] köteles megtenni a szükséges intézkedéseket az ilyen kért információ beszerzésére". [8]

7. Az irányelv eredeti változata 1. cikkének (1) bekezdése előírta, hogy „[a]z irányelv rendelkezései értelmében a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással min-

4 — A jelenlegi EK 93. cikk ugyanakkor a következőképpen rendelkezik: „A Tanács a Bizottság javaslata alapján és az Európai Parlamenttel, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követően egyhangúlag rendelkezéseket fogad el a forgalmi adók, a jövedéki adók és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályok olyan mértékű harmonizálására, amennyire az ilyen harmonizáció a belső pia[c] [...] megteremtéséhez és működéséhez szükséges".

5 — A jelenlegi EK 94. cikk szövege ugyanez, de az Európai Parlamenttel és a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott előzetes konzultációt is előírja.

6 — Első preambulumbekezdés.

7 — Negyedik preambulumbekezdés.

8 — Ötödik preambulumbekezdés.

den olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a tőkét terhelő adók pontos megállapítását".

8. Az EGK-Szerződés 99. cikke és 100. cikke alapján elfogadott 79/1070 irányelv később módosította ezt a rendelkezést, amelynek hatályát kiterjesztette a hozzáadottértékadóra (a továbbiakban: HÉA) vonatkozó információkra. [9] Az EGK-Szerződés 99. cikke alapján elfogadott 92/12 irányelv újból módosította e rendelkezések hatályát, és kiterjesztette az ásványolajokat, az alkoholt és alkoholtartalmú italokat és dohánygyártmányokat terhelő jövedéki adóra. [10]

9. Emlékeztetek végezetül arra, hogy a tagállamoknak a 77/799 irányelvet, eredeti változatában, 1979. január 1-jéig kellett átültetniük. A fent említett módosításokat legkésőbb 1981. január 1-je és 1993. január 1-je között kellett bevezetniük.

C — *A Gibraltárra vonatkozó rendelkezések*

10. Annak meghatározása végett, hogy a 77/799 irányelvet át kellett volna-e ültetni Gibraltár tekintetében, és ha igen, milyen módon, be kell mutatni, hogy mennyiben alkalmazható a közösségi jog e terület vonatkozásában.

11. Miután az 1713-as utrechti szerződés X. cikke értelmében a spanyol király átengedte Gibraltárt a brit koronának, Gibraltár 1830-tól kezdve Crown Colony (British Overseas Territory) jogállást élvez. Amint az ismert, a város jogállását a Gibraltar Constitution Order 1969 szabályozza, amely preambulumában „part of Her Majesty's dominions"-ként említi a területet. Noha a gyarmat demokratikusan megválasztott helyi intézményei nagyfokú autonómiával rendelkeznek, a brit korona fenntartja külpolitikai, védelmi és közbiztonsági hatáskörét.

12. Az EK 299. cikk a Szerződés területi hatályának meghatározása során a (4) bekezdésében kimondja, hogy [e] szerződés rendelkezéseit alkalmazni kell azokra az európai területekre, amelyek külkapcsolataiért valamely tagállam felel". Következésképpen Gibraltár főszabályként a közösségi jog hatálya alá tartozik.

13. E főszabály ugyanakkor eltérésekkel alkalmazandó, a szóban forgó terület különleges jogállását figyelembe véve. Itt természetesen a Dán Királyság, Írország, a Norvég Királyság, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága csatlakozásának

9 — A 79/1070 irányelv (hivatkozás a 3. lábjegyzetben) 1. cikke (2) bekezdésének a) pontja.

10 — A 92/12 irányelv (hivatkozás a 3. lábjegyzetben) 30. cikke (2) bekezdésének a) pontja.

feltételeiről és a szerződések kiigazításáról szóló okmány (a továbbiakban: az 1972-es csatlakozási okmány, vagy: csatlakozási okmány) [11] 28. cikkére kell utalni.

14. Amint az közismert, e rendelkezés az alábbiakat mondja ki:

„A közösségi intézményeknek azok a jogi aktusai, amelyek az EGK-Szerződés II. mellékletében felsorolt termékekre, valamint azokra a termékekre vonatkoznak, amelyeknek a Közösségbe történő behozatala esetén a közös agrárpolitika végrehajtásaként egyedi szabályokat kell alkalmazni, *valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolására* [helyesen: harmonizálására] vonatkozó jogi aktusok nem alkalmazhatók Gibraltárra, kivéve, ha a Tanács, a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag eljárva, másként rendelkezik." [12]

15. Ezenkívül a csatlakozási okmány 29. és 30. cikkének, valamint I. és II. mellékletének együttes alkalmazásában Gibraltár nem része a közösségi vámterületnek, ennélfogva az áruk kivitele és behozatala vonatkozásban harmadik országnak kell tekinteni.

11 — HL 1972. L 73., 1. o.
12 — Kiemelés tőlem.

III — A tényállás és az eljárás

16. 1997. április 7-én a Bizottság — mivel nem kapott az Egyesült Királyság részéről értesítést a 77/799 irányelvnek Gibraltár tekintetében történő alkalmazásáról — felszólító levelet küldött e kormánynak, amelyben a fentiekre vonatkozó tájékoztatást kért.

17. 1997. június 6-i és október 7-i leveleiben az Egyesült Királyság tájékoztatta a Bizottságot arról, hogy elfogadta azon rendelkezéseket, amelyek a 77/799 irányelvnek 1997. október 1-jétől Gibraltár tekintetében, a közvetlen adók vonatkozásában történő alkalmazásához szükségesek. Ugyanakkor e kormány úgy vélte, a HÉA és a jövedéki adók vonatkozásában nem terheli őt ilyen kötelezettség, mivel ezek közvetett adók.

18. Ezen válaszra a Bizottság 2001. július 18-án kiegészítő felszólító levelet küldött, miszerint a fentiekkel ellentétben a 77/799 irányelvet a HÉA és a jövedéki adók tekintetében is ki kell terjeszteni Gibraltárra.

19. 2001. november 13-án az Egyesült Királyság vitatta ezen kifogást, és azzal érvelt, hogy az irányelvet nem kell alkalmazni Gibraltár területére, mivel az

EK 93. cikkben hivatkozott, a „forgalmi adók, a jövedéki adók és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályok [...] harmonizálására" elfogadott rendelkezések körébe tartozik, amely rendelkezések éppen a csatlakozási okmány 28. cikke alapján nem alkalmazhatók Gibraltárra.

20. Mivel a Bizottság úgy vélte, hogy a 77/799 irányelv egyáltalában nem valósítja meg a tagállamok adókra vonatkozó rendelkezéseinek harmonizációját, álláspontja mellett kitartva 2002. június 26-án indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyben két hónapos határidőt írt elő az Egyesült Királyság számára a szükséges intézkedések meghozatalára.

21. Miután 2002. augusztus 15-i levelével az Egyesült Királyság a fenti határidő két hónappal történő meghosszabbítását szorgalmazta, 2002. szeptember 13-án előterjesztette válaszát, amelyben lényegében megismételte a korábbiakban hivatkozott érveit.

22. Mivel a Bizottságot ezek az érvek nem győzték meg, a Bizottság benyújtotta a jelen keresetet.

23. A Bíróság elnöke 2003. december 4-i végzésével engedélyezte a Spanyol Királyság (a továbbiakban Spanyolország) számára, hogy az eljárási szabályzat 93. cikke 1. §-ának megfelelően a Bizottság kérelmeit támogatva az eljárásban beavatkozóként részt vegyen.

24. Miután egyik fél sem kérte a tárgyaláson történő meghallgatását, a Bíróság az eljárási szabályzat 44a. cikke értelmében úgy döntött, hogy szóbeli szakasz nélkül hoz határozatot.

IV — Jogi elemzés

25. Amint láttuk, a Bizottság azt rója fel, hogy az Egyesült Királyság a 77/799 irányelvet Gibraltárra csak a közvetlen adók tekintetében hajtotta végre, noha azt a HÉA és a jövedéki adók tekintetében is át kellett volna ültetnie.

26. A Bizottság elismeri, hogy a csatlakozási okmány 28. cikke értelmében „a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak harmonizálására vonatkozó jogi aktusok" hatálya nem terjed ki Gibraltár területére, és kész arra, hogy a jelen eljárás tekintetében feltételezze, hogy a jövedéki adó harmonizálására vonatkozó közösségi jogi szabályok sem vonatkoznak Gibraltárra, amely nem része a közösségi vámterületnek.

27. Ugyanakkor a Bizottság álláspontja szerint az irányelv nem tartalmaz a HÉA-ra vagy a jövedéki adóra vonatkozó jogszabályok

harmonizálását célzó intézkedést. A preambulumában foglaltak szerint az irányelv célja csupán az, hogy az adókijátszás és az adókikerülés elleni harc érdekében együttműködést hozzon létre a tagállamok között, és ennek érdekében információcsere-rendszert vezet be az illetékes tagállami hatóságok között.

28. Ezt az is alátámasztja — folytatja a Bizottság — hogy az információcsere-rendszer kezdetben csak a — közösségi szinten nem harmonizált — közvetlen adókra vonatkozott. A 79/1070 irányelv és a 92/12 irányelv csupán a HÉA-val és jövedéki adókkal kapcsolatos együttműködés hatályának kiterjesztésére szorítkozott, anélkül hogy annak célját módosította volna, és így hatással lett volna a tagállamok adókra vonatkozó anyagi jogára. Hiszen a 77/799 irányelv a többszöri módosítást követően is érintetlenül hagyta az adókulcsokat, az adóalapot vagy a nemzeti adórendszerek egyéb alkotóelemeit, mint ahogy az adók beszedésének rendszerét is.

29. Egyébiránt — folytatja a Bizottság — a tagállamoknak a HÉA-ra és a jövedéki adókra vonatkozó jogszabályainak a harmonizációjára vonatkozó cél jól elkülönül, és teljesen különbözik az illetékes tagállami hatóságok között az adókijátszás és az adókikerülés elleni harc érdekében létrehozott együttműködés céljától. Következésképpen az a mentesség, amelyet Gibraltár az első cél elérésére irányuló normák vonatkozásában élvez, nem alkalmazható a második céllal kapcsolatos normákra.

30. Ugyanis — teszi hozzá a Bizottság — noha a HÉA és a jövedéki adók nem alkalmazhatók Gibraltárra, az adóhatóságaitól származó információk különösen fontosak lehetnek ezen adók helyes megállapítása szempontjából a Közösség más területein. Másrészt az esetek túlnyomó többségében ezen információk áramlása egyirányú: Gibraltártól a Közösség egyéb régiói felé áramlanak, amelyekben a szóban forgó adókat alkalmazzák. Ennélfogva ha az együttműködés bizonyos harmonizációhoz vezetne is, ez csak az információk címzettjeinek körében mehetne végbe, tehát Gibraltáron nem.

31. A Bizottság végezetül kijelenti, hogy a kölcsönös információcsere rendszerének Gibraltár tekintetében történő alkalmazását „végső soron" az EK 10. cikkben foglalt együttműködési kötelezettség is igazolhatja.

32. A Spanyol Királyság — mint beavatkozó — a Bizottságéhoz hasonló érvein kívül főként azt emeli ki, hogy a Gibraltár vonatkozásában előírt eltérések értelmezése során különösen azt kell tekintetbe venni, hogy e terület jogállása olyan történelmi helyzetben

került meghatározásra, amelyben a tagállamok gazdasági rendszereinek integrációja a jelenleginél alacsonyabb szintű volt. Spanyolország ezt követően kifejti, hogy az Egyesült Királyságtól eltérően ő teljes egészében átültette a 77/799 irányelvet azon területei vonatkozásában is, amelyre a szóban forgó közvetett adókat nem kell alkalmazni.

33. Ezen kifogásokra az Egyesült Királyság számomra meggyőzőbbnek bizonyuló érvekkel válaszol, amint azt az alábbiakban megkísérelem bemutatni.

34. Elöljáróban úgy vélem, el kell vetni az olyan érveket, amelyek vagy nem jogi természetűek, vagy nem érintik közvetlenül a vizsgálat tárgyát képező speciális kérdéskört.

35. Az első vonatkozásában emlékeztetnem kell arra, hogy a kérdés a HÉA-ra és a jövedéki adókra vonatkozó közösségi jogszabályok Gibraltárra történő alkalmazhatóságát érinti. Következésképpen — amint arra az Egyesült Királyság helyesen felhívja a figyelmet — e kérdést e jogszabályok speciális viszonyrendszerében kell vizsgálni, vagyis a csatlakozási okmányban foglalt eltérést biztosító rendelkezések hatályát úgy kell meghatározni, hogy a legcsekélyebb mértékben se befolyásolja az értékelést az, hogy a tagállamok számára mennyire hasznos az irányelvvel bevezetett kölcsönös információcsere rendszerének e területen történő alkalmazása.

36. Másrészt komoly kételyeimnek kell hangot adnom az EK 10. cikk jelen ügyre vonatkozó relevanciájával kapcsolatban, noha arra a Bizottság is hivatkozik. Hiszen, amint az közismert, a jelen ügy vonatkozásában ez a rendelkezés annyit ír elő, hogy „[a] tagállamok az e szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. A tagállamok elősegítik a Közösség feladatainak teljesítését".

37. Nem értem, hogy ez a rendelkezés milyen szerepet játszhatna a jelen ügyben. Hiszen két eset lehetséges: vagy a vizsgált irányelv által létrehozott, a közvetett adókra vonatkozó kölcsönös információ-rendszerre nem vonatkoznak a Gibraltárnak biztosított eltérések, és akkor az EK 249. cikk és az EK 299. cikk (4) bekezdésének együttes alkalmazásában az Egyesült Királyságnak az irányelvet teljes egészében át kell ültetnie e terület vonatkozásában is, anélkül hogy a továbbiakban szükséges lenne az EK 10. cikkre hivatkoznia; vagy pedig a szóban forgó helyzet az eltérések körébe tartozik, és akkor a fenti rendelkezés alkalmazásának feltételei nem állnak fenn.

38. Az ügy megoldása érdekében először arra a kérdésre kell választ adni, hogy a 77/799 irányelvet a HÉA-t érintő részében alkalmazni kell-e Gibraltárra is, vagy e rendelkezéseket „a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak harmonizálására vonatkozó jogi aktusok[nak]" kell-e

tekinteni, amelyek a csatlakozási okmány 28. cikke értelmében nem alkalmazhatók e területre.

39. Az én véleményem az, hogy az bizonyos érvek inkább a második megoldást támasztják alá.

40. Először is emlékeztetnem kell arra, hogy a 77/799 irányelv az eredeti EGK-Szerződés 100. cikke alapján került elfogadásra (lásd a fenti 4. pontot), amely lehetővé tette olyan irányelvek elfogadását „a tagállamok [...] rendelkezéseinek *közelítésére*, amelyek közvetlenül érintik a közös piac megteremtését vagy működését". [13] A közösségi jogalkotó, amikor később úgy döntött, hogy az eredetileg csupán a közvetlen adók tekintetében előírt információcsere-rendszert kiterjeszti a közvetett adókra is, az erre vonatkozó rendelkezést (vagyis a 79/1070 irányelvet) az EGK-Szerződés 99. cikkére alapozta, amely akkori változatában úgy rendelkezett, hogy „[a] Bizottság megvizsgálja, hogy [...] a forgalmi adókra, a jövedéki adókra és a közvetett adók egyéb formáira [...], vonatkozó eltérő tagállami jogszabályokat miként lehet *harmonizálni*", és e célból a Bizottság javaslatokat terjesztett a Tanács elé. [14]

41. A jogalapok ilyetén megválasztása számomra azt jelzi, hogy az információcsere, úgy a közvetlen, mint a közvetett adók tekintetében, a vonatkozó tagállami jogszabályok harmonizálásának vagy közelítésének egyik formája.

42. Másrészt az Egyesült Királysághoz hasonlóan meg kell jegyeznem, hogy az információcsere önmagában nem cél, hanem a tagállami adórendszerek hatékonyságának fokozásának és ezzel a ténylegesen fizetendő adó beszedése biztosításának eszköze.

43. Úgy vélem, ezt megerősíti a 77/799 irányelv hatodik preambulumbekezdése is, amelynek értelmében a tagállamok „kötelesek kicserélni egymással minden olyan információt, amely megítélésük szerint érinti a jövedelmet és a tőkét terhelő adók *pontos* megállapítását", valamint a 79/1070 irányelv harmadik preambulumbekezdése, amelynek értelmében „ezt a kölcsönös segítségnyújtást ki kell terjeszteni a közvetett adókra is, annak érdekében, hogy biztosítsák ezek *helyes* megállapítását és behajtását". [15]

44. Legyen bár szó közvetlen adókról, amelyek alkotóelemei nem képezik közösségi szabályozás tárgyát, vagy a HÉA-ról, amely-

13 — Kiemelés tőlem.
14 — Kiemelés tőlem.
15 — Kiemelések tőlem.

nek alkotóelemei viszont harmonizálásra kerültek [16], az információcsere-rendszer bevezetése véleményem szerint mindenképpen harmonizációs elemnek tekintendő, mivel az — akár közvetlen, akár közvetett — adók megállapítására és beszedésére vonatkozó szabályok hatékonyságának növelése érdekében e szabályok egységesítésére irányul.

45. A Bíróságnak a Bizottság kontra Tanács ügyben a közelmúltban hozott ítélete [17] is megerősíteni látszik azt, hogy az adó alkotóelemeit nem érintő intézkedések is lehetnek harmonizációs intézkedések.

46. Ebben az ügyben az Európai Mezőgazdasági Orientációs és Garanciaalap finanszírozási rendszerének részét képező műveletekből, valamint a mezőgazdasági lefölözésekből és vámokból, illetve a hozzáadottérték-adókból és egyes jövedéki adókból eredő követelések behajtására irányuló kölcsönös jogsegélyről szóló 76/308/EGK irányelv módosításáról szóló, 2001. június 15-i 2001/44/EK tanácsi irányelv [18] (a továbbiakban: a 2001/44/EK irányelv) jogalapjának megválasztása képezte a jogvita tárgyát.

47. A Bizottság álláspontja szerint a Tanács tévesen alapította az irányelvet az EK 93. és az EK 94. cikkre, mert a helyes jogalap az EK 95. cikk lett volna (lásd a fenti 3–5. pontot).

48. Amint azt fentebb említettem, mind az EK 93. cikk, mind az EK 94. cikk felhatalmazza a Tanácsot, hogy egyhangúlag tagállami rendelkezéseket harmonizáló rendelkezéseket fogadjon el (az előbbi „a forgalmi adók, a jövedéki adók és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályokra" hivatkozva, az utóbbi pedig „a tagállamok olyan törvényi, rendeleti vagy közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére, amelyek közvetlenül érintik a közös piac megteremtését vagy működését"). Ezzel szemben az EK 95. cikk az (1) bekezdésében bevezeti az együttdöntési eljárást a tagállamok azon „törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseinek közelítésére vonatkozó intézkedések [tekintetében], amelyek tárgya a belső piac megteremtése és működése". Ugyanakkor (2) bekezdésében pontosítja, hogy „[a]z (1) bekezdés nem vonatkozik az adózásra [...] vonatkozó rendelkezésekre".

49. Márpedig a fenti ügyben a Bizottság éppen e kivétel alkalmazásának megakadályozása érdekében arra hivatkozott, hogy a 2001/44 irányelv nem tartalmaz „adózásra vonatkozó rendelkezéseket". Mégpedig azért, mert nézete szerint e fogalom körébe kizárólag olyan anyagi jogi rendelkezések tartoz-

16 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

17 — A C-338/01. sz. ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4829. o.).

18 — HL L 175., 17. o.; magyar nyelvű különkiadás: 2. fejezet, 12. kötet, 27. o.

nak, amelyek az adóalanyokra, az adóztatott tevékenységekre, az adóalapra, az adókulcsok és adók alóli mentességekre vonatkozó szabályokat tartalmazzák, és nem pedig az adók beszedésének és behajtásának módjára vonatkozó szabályokat. Ezen elemeket az irányelv érintetlenül hagyta, következésképpen a Bizottság álláspontja szerint az irányelv a tagállamok adójogának sem harmonizálását, sem pedig közelítését nem valósította meg.

50. Vonatkozó ítéletében a Bíróság elutasította a Bizottság álláspontját, és elismerte annak helyességét, hogy a Tanács az EK 93. és az EK 94. cikket jelölte meg a 2001/44 irányelv jogalapjául.

51. Miután rámutatott arra, hogy a Szerződésben semmiféle utalás nem található az „adózásra vonatkozó rendelkezések" fogalmának értelmezésére, a Bíróság kimondta, hogy „általános jellege miatt e kifejezés nemcsak az adózás egész területét foglalja magában, függetlenül az érintett adók vagy illetékek típusától, hanem ezen tárgykör minden vonatkozását is, úgy anyagi, mint eljárásjogi szabályait". [19]

52. A Bíróság ezenkívül kifejtette, hogy a „bármely adó beszedésére vonatkozó szabályokat nem lehet elválasztani az azokhoz kapcsolódó adózás vagy adóztatás rendszerétől" [20], és ebből kiindulva úgy véli, hogy az EK 95. cikk (2) bekezdésében foglalt „adózásra vonatkozó rendelkezések" kifejezést „úgy kell értelmezni, hogy az nemcsak az adóalanyokról, az adóztatott tevékenységekről, az adóalapról, a közvetlen és közvetett adók kulcsairól és az azok alóli mentességekről szóló rendelkezéseket foglalja magában, hanem az ezen adók beszedésének szabályairól szóló rendelkezéseket is". [21]

53. Ebből tehát az következik, hogy az olyan együttműködési rendszer, amelynek célja a valamely másik tagállamban keletkezett adótartozások beszedésének elősegítése, az EK 95. cikk (2) bekezdésének értelmében a fent említett jogszabályok harmonizációjára irányuló rendelkezésnek tekinthető. Az pedig nem lehetséges, visszatérve immár a jelen ügyhöz, hogy ugyanez ne vonatkozzék a 77/799 irányelvben foglalt, a HÉA-ra vonatkozó információcsere-rendszerre is.

54. Ezen álláspont további alátámasztása érdekében végezetül a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2003. október 7-i 1798/2003/EK tanácsi rendeletre [22] kell hivatkoznom. E rendelet harmadik preambulumbekezdésében az áll ugyanis, hogy *„a belső piac kiteljesítésére irányuló*

19 — A Bizottság kontra Tanács ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 63. pontja.

20 — Uo. 66. pont.

21 — Uo. 67. pont.

22 — HL L 264., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.

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 [...] terhelő hozzáadottérték-adó megfelelő alkalmazását". [23]

55. Figyelembe véve, hogy az információcsere is a tagállami jogszabályok harmonizációjának vagy közelítésének egyik formája, jogosnak tartom, hogy az Egyesült Királyság a jelen ügyben a csatlakozási okmány 28. cikkében foglalt eltérésre hivatkozik (lásd a fenti 13. pontot), mivel „a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak harmonizálására vonatkozó jogi aktusokról" van szó.

56. Arra, hogy az Egyesült Királyság a közvetlen adókra vonatkozó információcsere tekintetében nem lépett fel ugyanezen igénnyel, álláspontom szerint nagyon is egyszerű a magyarázat. A csatlakozási okmány 28. cikkének hatálya ugyanis nem terjed ki ezen adókra, vagyis nincs meg a hivatkozásul szolgáló jogalap.

23 — Kiemelés tőlem.

57. A fentiek alapján úgy vélem, hogy a csatlakozási okmány 28. cikkében foglalt eltérés lehetővé teszi az Egyesült Királyság számára, hogy a hozzáadottérték-adó tekintetében ne alkalmazza Gibraltárra a 77/799 irányelv által előírt információcsere-rendszert.

58. Miután ezt kimondtuk, már csak annak meghatározása van hátra, hogy ugyanez a következtetés vonható-e le a jövedéki adókra vonatkozó információcsere vonatkozásában.

59. Ennek kapcsán abból a Bizottság által legalábbis a jelen ügy vonatkozásában elfogadott előfeltevésből érdemes kiindulni, hogy a jövedéki adókra vonatkozó harmonizált jogszabályokat nem kell alkalmazni Gibraltárra, mivel Gibraltár nem a közösségi vámterület része.

60. A Bíróság kimondta ugyanis, hogy „Gibraltárnak a közösségi vámterület alóli kivonása azzal a következménnyel jár, hogy vonatkozásában nem kell alkalmazni sem a Szerződésnek az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit, sem a másodlagos közösségi jog azon rendelkezéseit, amelyek az EK 94. cikknek és az EK 95. cikknek megfelelően az áruk szabad mozgásával

kapcsolatban a tagállamok törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezése közelítésének biztosítására irányulnak". [24]

61. Úgy vélem, ugyanezek a megállapítások — amint azt az Egyesült Királyság hangsúlyozza — érvényesek az EK 93. cikkre (illetve az azt megelőző EGK-Szerződés 99. cikkére) alapított közösségi jogszabályokra, amelyek célja „a forgalmi adóra vonatkozó" (köztük a jövedéki adókra vonatkozó) tagállami jogszabályok harmonizálása annak elkerülése érdekében, hogy a tagállamok egymástól eltérő jogszabályokat tartsanak fenn, akadályozva ezzel az áruk szabad mozgását.

62. Pontosan ez az eset áll fenn a 92/12 irányelv esetében, amely első és negyedik preambulumbekezdése értelmében azért került elfogadásra, hogy „a jövedéki adó felszámíthatóságá[t] minden tagállamban azonoss[á tegye] a belső piac létrehozásának és működésének biztosítása érdekében", és ez „az áruk szabad mozgását követeli meg, ideértve a jövedéki termékeket is".

63. E harmonizáció során a 92/12 irányelv a 77/799 irányelvben foglalt információcsere-rendszert többek között a jövedéki adókra is kiterjesztette.

64. A HÉA tekintetében kifejtettekhez hasonlóan a jövedéki adó tekintetében is megalapozatlannak tartom azt, hogy a Bizottság különbséget kíván tenni ezen közvetlen adók alkotóelemeit harmonizáló intézkedések, amelyek következésképpen nem vonatkoznak Gibraltárra, valamint azon intézkedések között, amelyek pusztán a tagállamok adóhatóságai közötti együttműködési mechanizmust biztosítják, és amelyek így azon okból alkalmazandók e területre, hogy „nem irányulnak harmonizációra".

65. Erre vonatkozóan *mutatis mutandis* meg lehet ismételni a HÉA tekintetében a fent bemutatott érveléssel (lásd a fenti 40. és azt követő pontokat) analóg gondolatmenetet, elfogadva tehát „a forgalmi adókra [...] vonatkozó jogszabályok" harmonizációjának azon értelmezését, amely az információcsere-rendszerre vonatkozó rendelkezéseket is magában foglalja.

66. A fentiek alapján ki merem jelenteni, hogy az Egyesült Királyságnak a jövedéki adók vonatkozásában sem kellett alkalmaz-

24 — A C-30/01. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9481. o.) 59. pontja.

nia Gibraltár területére a 77/799 irányelv által előírt információcsere-rendszert.

67. A fenti megállapítások alapján tehát azt javasolom, hogy a Bíróság utasítsa el a Bizottság által benyújtott keresetet.

V — A költségekről

68. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a értelmében, továbbá a jogvita általam javasolt megoldására tekintettel, miszerint a keresetet el kell utasítani, véleményem szerint a Bizottságot kell az Egyesült Királyságot részéről felmerült költségek viselésére kötelezni. Ugyanakkor az eljárási szabályzat 69. cikke 4. §-a értelmében kötelezni kell Spanyolországot a saját költségei viselésére.

VI — Végkövetkeztetések

69. A fenti megfontolások alapján a következőket javaslom: a Bíróság

1) utasítsa el a keresetet;

2) a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére;

3) a Spanyol Királyságot kötelezze saját költségei viselésére.