

C-570/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. október 28.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Cour de cassation (Franciaország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. október 21.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

BV

Ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. A jogvita tárgya és az alapul szolgáló tények:

- 1 BV könyvelőként dolgozott 2011. június 14-ig. A 2009., 2010. és 2011. évek ellenőrzését követően az adóhatóság 2014. március 10-én számviteli szabálytalanságok, jövedelemadó- és – 82 507 euró összegű meg nem fizetett héának megfelelő bevétel eltitkolásával megvalósított – héacsalás miatt feljelentést tett vele szemben.
- 2 2017. június 23-i ítéletével a tribunal correctionnel d'Annecy (annecy-i büntetőbíróság, Franciaország) tizenkét hónap szabadságvesztésre ítélte BV-t amiatt, hogy 2010. január 1-je és 2011. június 14-e között csalárd módon ügyleteket vont ki a héa megállapítása, valamint részleges, illetve teljes megfizetése alól.
- 3 A cour d'appel de Chambéry (chambéry-i fellebbviteli bíróság, Franciaország) előtt BV felmentését kérte azzal az indokkal, hogy elítélése az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkében biztosított *ne bis in idem* elvébe ütközik. Előadta, hogy magánszemélyként ugyanezen tények alapján korábban lefolytattak vele szemben egy adóellenőrzési eljárást, amelynek nyomán a meg nem fizetett

adó 40%-ának megfelelő pénzbüntetést szabtak ki vele szemben. BV szerint a szankciórendszer általános szigora aránytalan.

- 4 2019. február 13-i ítéletével a cour d'appel de Chambéry (chambéry-i fellebbviteli bíróság) elvetette a *ne bis in idem* szabályának alkalmazását azon indokoknál fogva, hogy
- a code général des impôts (általános adótörvény) 1741. cikke rendelkezik az egymástól függetlenül, eltérő tárgyban és céllal lefolytatott büntetőjogi és közigazgatási eljárás eredményeként kiszabott büntetőjogi és adójogi szankciók halmozásának lehetőségéről;
 - e szabály megfelel a Charta 50. cikkének, mivel a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács, Franciaország) pontosította annak hatályát, és kimondta,
 - hogy az csak az adóköteles összegek csalárd eltitkolásának legsúlyosabb eseteire alkalmazandó, e *súlyosság* következhet az elcsalt adó összegéből, az eljárás alá vont személy cselekményeinek jellegéből vagy elkövetésük körülményeiből;
 - és hogy az esetlegesen kiszabott bírságok teljes összege – az *arányosság* elvének megfelelően – nem haladhatja meg a bírságnemenként maximálisan kiszabható összeget.

5 A cour d'appel de Chambéry (chambéry-i fellebbviteli bíróság) helybenhagyta az ítéletnek a bűnösség megállapítására vonatkozó rendelkezéseit, és BV-t tizennyolc hónap szabadságvesztésre ítélte.

6 2019. február 15-én BV felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Cour de cassation (semmitőszék, Franciaország) elé.

2. A szóban forgó rendelkezések:

A. Az uniós jog

Az Európai Unió Alapjogi Chartája

7 A Chartának „A kétszeres eljárás alá vonás és a kétszeres büntetés tilalma” című 50. cikke a következőképpen szól:

„Senki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az Unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.”

8 Az 52. cikk a következőképpen határozza meg a biztosított jogok terjedelmét:

„(1) Az e Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által, és e jogok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható. Az arányosság elvére figyelemmel, korlátozásukra 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.”

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv

9 A 273. cikk így rendelkezik:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hÉa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.”

B. A francia jog

Az általános adótörvény

- 10 Az 1729. cikk a meg nem fizetett adó 40–80%-kal való növelése formájában adóbírságot állapít meg a bevallást érintő szándékos pontatlanság vagy mulasztás esetében.
- 11 Az 1741. cikknek a 2010-1658. sz. törvényben megállapított, az ügyre alkalmazandó változata büntetőjogi következményekkel járó bűncselekménynek minősíti az adócsalást, amelyre az alkalmazandó adójogi szankcióktól függetlenül 37 500 euró összegű bírság és öt év szabadságvesztés szabható ki.

A Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) ítélkezési gyakorlata

- 12 A Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) a bűncselekmények és büntetések szükségességének és arányosságának elvével összhangban állónak ítélte a büntetőjogi és adójogi eljárások és szankciók halmozását az adóköteles összegek eltitkolása, mint például az adóbevallás elmulasztása esetében.
- 13 A Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) úgy vélte, hogy a büntetőjogi és az adójogi eljárások kiegészítik egymást.

„[...] az 1729. cikk rendelkezései, az 1741. cikk vitatott rendelkezéseihez hasonlóan az állam pénzügyi érdekeinek védelme és az egyenlő adójogi bánásmód együttes biztosítását teszik lehetővé, a visszatartásra és a megtorlásra irányuló

közös célt követve. A kötelező állami hozzájárulás beszédese és az adócsalással szembeni küzdelemre irányuló célkitűzés indokolja kiegészítő eljárások megindítását a legsúlyosabb csalások esetében. Az ellenőrzésekhez, amelyek lezárultával az adóhatóság pénzügyi szankciókat alkalmaz, ily módon büntetőjogi eljárás is társulhat, a törvény által meghatározott feltételek mellett, és eljárások alapján.”

14 Ugyanakkor a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) e halmozás korlátjaként három értelmezési fenntartást fogalmazott meg:

- azon jogalanyt, akit jogerőssé vált bírósági határozattal, érdemi okból mentesítettek az adó alól, adócsalásért nem lehet büntetőjogi felelősségre vonni (első fenntartás);
- az általános adótörvénynek az adócsalást szankcionáló 1741. cikke csak az adóköteles összegek csalárd eltitkolásának, illetve a bevallási mulasztásoknak a legsúlyosabb eseteire alkalmazandó, e súlyosság következhet az elcsalt adó összegéből, az eljárás alá vont személy cselekményeinek jellegeből vagy azok bekövetkeztenek körülményeiből (második fenntartás);
- ha esetlegesen két eljárás megindulása a szankciók halmozásához vezethet, az arányosság elve minden esetben azt vonja maga után, hogy az esetlegesen kiszabott bírságok teljes összege nem haladhatja meg a bírságnemenként maximálisan kiszabható összeget (harmadik fenntartás).

A Cour de cassation (semmitőszék) ítélkezési gyakorlata

15 A tényállásnak a közigazgatási szankció mellett büntetőjogi szankciót is megalapozó súlyára vonatkozó második fenntartás alkalmazása módját a Cour de cassation (semmitőszék) a következők szerint pontosította:

„Ha az adócsalás vádlottja igazolja, hogy ugyanazon tények alapján magánszemélyként adóügyi bírságot szabtak ki vele szemben, a büntetőbíró – miután az általános adótörvény 1741. cikke tekintetében minősítette e jogsértés tényállási elemeit, és mielőtt büntetőjogi szankciókat szabna ki – megvizsgálja, hogy a megállapított tényállás olyan súlyú-e, amely kiegészítő büntetőjogi szankciók megállapítását igazolhatja. A bíró köteles határozatát indokolni, a súlyosság következhet az elcsalt adó összegéből, az eljárás alá vont személy cselekményeinek jellegeből, illetve azok elkövetésének körülményeiből, amelyek súlyosító körülményeknek minősülhetnek. Ilyen súlyosság hiányában a bíró nem hozhat marasztaló határozatot.”

16 A Cour de cassation (semmitőszék) által hozott ítéletek alapján kiszűrhetők a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) által rögzített kritériumok tekintetében megfelelőnek tekintett tényállási elemek, így különösen a bevallás többszöri felszólítás ellenére történő ismételt elmulasztása, a két vádlott egyikének

megválasztott köztársasági képviselői minősége, külföldi székhelyű közvetítők alkalmazása, az elkerült adó összege.

- 17 A büntetőjogi és adójogi szankciók halmozásának arányosságára vonatkozó harmadik fenntartás alkalmazását illetően a Cour de cassation (semmitőszék) szintén tett pontosításokat az alábbiak szerint:

„Ha a vádlott igazolja, hogy magánszemélyként ugyanazon tények miatt jogerősen adójogi szankciót szabtak ki vele szemben, a büntetőbíróknak csak akkor kell gondoskodnia az arányosság követelményének tiszteletben tartásáról, ha ugyanilyen jellegű büntetést szab ki.”

- 18 A Cour de cassation (semmitőszék) szerint ebből az következik, hogy nem sérül az arányosság elve akkor, ha a bíróság azon vádlottat, akivel szemben jogerős adóbírságokat szabtak ki, felfüggesztett szabadságvesztésre ítéli, mivel pénzbírság kiszabására vele szemben nem került sor (fent hivatkozott ítéletek).
- 19 Ugyanis, az értelmezési fenntartás csupán az azonos jellegű szankciókra vonatkozhat, mivel annak alkalmazása azt feltételezi, hogy az utolsóként eljáró bíró össze tudja vetni a felmerült büntetőjogi és adójogi szankciók maximálisan kiszabható mértékét, annak érdekében, hogy meg tudja határozni a felső határt jelentő legmagasabb összeget.

3. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél álláspontja:

- 20 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél egyrészt azt rója fel a fellebbviteli bíróságnak, hogy az megsértette az Alapjogi Charta 50. cikkét azáltal, hogy nem hagyta figyelmen kívül az általános adótörvény 1741. cikkét, amelynek rendelkezései a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) értelmezésében nem tekinthetők sem világosnak, sem pontosnak, másrészt pedig azt, hogy nem győződött meg arról, hogy a vele szemben kiszabott szankciók összessége eredményeként rá háruló teher a felrótt jogsértésekhez képest ne legyen eltúlzott.

4. A Cour de cassation (semmitőszék) álláspontja:

- 21 A Bíróság szerint, mivel a héa pontos beszedésének biztosítására és az adócsalás elleni küzdelemre irányulnak, a nemzeti adóhatóságok által kiszabott közigazgatási szankciók és a héa területén elkövetett bűncselekmények miatt indított büntetőeljárások a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében a 2006/112 irányelv 2. és 273. cikke, valamint az EUMSZ 325. cikk, vagyis az uniós jog végrehajtásának minősülnek, következésképpen tiszteletben kell tartaniuk a Charta 50. cikkében biztosított jogot (lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105).

- 22 A Bíróság azt is kimondta, hogy a Charta 50. cikkében biztosított *ne bis in idem* elvének korlátozása a Charta 52. cikkének (1) bekezdése alapján igazolható (lásd: 2014. május 27-i Spasic ítélet, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).
- 23 2018. március 20-i Menci ítéletében (C-524/15, EU:C:2018:197) a Bíróság megállapította:
- „1) Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a hozzáadottérték-adó törvényi határidőn belül történő megfizetésének elmulasztása miatt büntetőeljárás indítható egy olyan személlyel szemben, akit ugyanezen tényállás miatt már jogerősen az ezen 50. cikk értelmében vett büntető jellegű közigazgatási szankcióval sújtottak, feltéve hogy ez a szabályozás:
- olyan, az eljárások és szankciók ilyen halmozásának igazolására alkalmas, általános érdekű célkitűzést szolgál, mégpedig a hozzáadottérték-adóval kapcsolatos jogsértések elleni küzdelmet, amelynek keretében ezek az eljárások és szankciók további célokat követnek,
 - olyan szabályokat tartalmaz, amelyek biztosítják annak összehangolását, hogy az eljárások halmozása miatt az érintett személyre háruló többletteleher a feltétlenül szükséges mértékre korlátozódjon, és
 - olyan szabályokat ír elő, amelyek lehetővé teszik annak biztosítását, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya az elkövetett jogsértés súlyához mérten a feltétlen szükséges mértékre korlátozódjon.
- 2) A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapügy valamennyi körülményét figyelembe véve meggyőződjön arról, hogy az adott ügyben az érintett személyre az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmazása és az eljárások, illetve a szankciók e szabályozás által engedélyezett halmozása miatt ténylegesen háruló többletteleher az elkövetett jogsértés súlyához képest ne legyen eltúlzott.”
- 24 Vitathatatlan, hogy a szóban forgó szabályozás konkrétan a héa egészének beszedése érdekében a héával kapcsolatos jogsértésekkel szembeni küzdelmet szolgálja, így módon közérdekű célt követ, és jellegét tekintve alkalmas a további célokat szolgáló büntető jellegű eljárások és szankciók halmozásának igazolására.
- 25 Először is, a Bíróság szerint a *ne bis in idem* elve csak akkor korlátozható, ha az szükséges, és e célból „olyan világos és pontos szabályokat kell tartalmaznia, amelyek lehetővé teszik a jogalany számára annak meghatározását, hogy mely cselekmények és mulasztások képezhetik az eljárások és a szankciók ilyen halmozásának tárgyát” (2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 49. pont).
- 26 Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy az olasz szabályozás „világosan és pontosan előírja, hogy az esedékes héa megfizetésének elmulasztása mely körülmények között vonhatja maga után a büntető jellegű eljárások és szankciók

halmozását”. Arra is rámutatott, hogy e szabályozás rögzíti „azokat a feltételeket, amelyek mellett az esedékes hea törvényi határidőn belül történő megfizetésének elmulasztása büntető jellegű közigazgatási szankció kiszabását eredményezheti [...], [és] az ilyen mulasztás, amennyiben olyan éves héabevallásra vonatkozik, amely meghaladja az [ötvenezer] eurót, hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztéssel is büntethető” (2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 50. és 51. pont).

- 27 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél szerint a francia szabályozás nem felel meg a büntetőjogi és adójogi halmozódás egyértelműségére és előreláthatóságára vonatkozó feltételnek.
- 28 Rá kell mutatni egyrészt arra, hogy az általános adótörvény fent idézett 1741. és 1729. cikke pontosan meghatározza azon cselekményeket, illetve mulasztásokat, amelyek büntetőjogi és adójogi eljárások és szankciók tárgyát képezhetik.
- 29 Másrészt, a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) által megfogalmazott értelmezési fenntartás alkalmazásában, olyan adóalany büntetőjogi felelősségének megállapítása, akivel szemben már sor került adójogi szankció kiszabására, a bevallás csalárd elmulasztása vagy eltitkolása legsúlyosabb eseteinek szűk körére korlátozódik. E súlyosság a meg nem fizetett adó összegéből, az eljárás alá vont személy cselekményeinek jellegéből vagy elkövetésük körülményeiből adódhat.
- 30 Ezenkívül, a Cour de cassation (semmitőszék) ítélkezési gyakorlata kiszűrte azokat a tényállási elemeket, amelyek lehetővé teszik e kritériumok alkalmazásának pontosítását. Ezen ítélkezési gyakorlat azt is megállapította továbbá, hogy az általános adótörvény 1741. cikkében szereplő súlyosító körülmények elegendők a súlyosságra vonatkozó kritérium fennállásához.
- 31 Mindazonáltal, az adócsalás tényállásának súlyosságát mint előfeltételt nem kizárólag a meg nem fizetett adó összege határozhatja meg, hanem az érdekelt cselekményei jellegével és hátterével összefüggő körülmények figyelembe vétele is.
- 32 E körülmények között nem állítható, hogy az uniós jog helyes alkalmazása olyan nyilvánvaló, hogy az nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek.
- 33 Másodszor, a Bíróság szerint „a büntető jellegű szankciók halmozására olyan szabályoknak kell vonatkozniuk, amelyek lehetővé teszik annak biztosítását, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya megfeleljen az adott jogsértés súlyának, hiszen ez a követelmény nem csupán a Charta 52. cikkének (1) bekezdéséből, hanem a Charta 49. cikkének (3) bekezdésében rögzített, a büntetések arányosságának elvéből is következik. E szabályoknak elő kell írniuk, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóságok egy második szankció kiszabásakor kötelesek gondoskodni arról, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya ne haladja meg a megállapított jogsértés súlyát” (2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 55. pont).

- 34 Ezzel szemben, ugyanazon a napon született másik ítéletében a Bíróság azt állapította meg, hogy a piaci manipulációra vonatkozó olasz szabályozás nem biztosítja, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya az adott jogsértés súlyához viszonyított feltétlen szükséges mértékre korlátozódjon (2018. március 20-i *Garlsson Real Estate és társai* ítélet, C-537/16, EU:C:2018:193). Arra is rámutatott, hogy e szabályozás csupán azt írja elő, hogy amennyiben ugyanazon cselekmények miatt pénzbüntetést és büntető jellegű pénzbírságot is kiszabnak, a pénzbüntetés végrehajtása a pénzbírság összegét meghaladó részre korlátozódik, és hogy e szabályozás kizárólag a pénzügyi szankciók halmozására vonatkozik, a büntető jellegű pénzbírság és a szabadságvesztésbüntetés halmozására azonban nem (60. pont).
- 35 A felülvizsgálati eljárást kezdeményező fél azt rója fel a fellebbviteli bíróságnak, hogy az nem győződött meg arról, hogy a vele szemben kiszabott szankciók összessége eredményeként rá háruló teher a szóban forgó jogsértéshez képest ne legyen eltúlzott, ami azon előzetes kérdés vizsgálatát feltételezi, hogy a francia szabályozás *in abstracto* megfelel-e a büntetőjogi és adójogi szankciók halmozásának arányosságára vonatkozó követelménynek.
- 36 Rá kell mutatni egyrészt arra, hogy a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) által megfogalmazott értelmezési fenntartás értelmében a francia szabályozás a büntetőjogi eljárások alkalmazását bizonyos súlyú jogsértésekre korlátozza, amelyekre vonatkozóan a nemzeti jogalkotó a bírság kiszabása mellett többek között szabadságvesztés kiszabását is előírja.
- 37 Másrészt a Conseil constitutionnel (alkotmánytanács) által megfogalmazott másik értelmezési fenntartás alapján a szankciók halmozásának lehetőségét korlátozza az, hogy nem lehet túllépni az egyes bírságnemenként maximálisan kiszabható összeget. Ugyanakkor ez e szabály kizárólag azonos jellegű szankciókra, azaz a pénzbüntetésekre vonatkozik.
- 38 E körülmények között nem állítható, hogy az uniós jog helyes alkalmazása olyan nyilvánvaló, hogy az nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek.

5. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések:

- 39 A következő kérdéseket kell a Bíróság elé terjeszteni:
- 1/ Megfelel-e az egyértelműség és előreláthatóság követelményének a fent ismertetetthez hasonló nemzeti szabályozás azon körülmények vonatkozásában, amelyek között az esedékes héa bevallásának eltitkolása büntető jellegű eljárások és szankciók halmozását vonhatja maga után?
- 2./ Megfelel-e az ilyen szankciók halmozása vonatkozásában fennálló szükségesség és arányosság követelményének a fent ismertetetthez hasonló nemzeti szabályozás?