

C-733/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. december 1.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Administrativen sad Burgas (Bulgária)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. november 21.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

„Beach and bar management” EOOD

Ellenérdekű fél:

Nachalnik na otdel „Operativni deynosti” Burgas (az „Operatív tevékenységek” osztály vezetője, Burgasz, Bulgária)

Az alapeljárás tárgya

A „Beach and bar management” által a Rayonen sad Burgasnak (burgaszi kerületi bíróság, Bulgária) a terhére az adójogszabályok megsértése miatt az alperes által hozott bírságot kiszabó határozatot helyben hagyó határozatával szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelem alapján indult felülvizsgálati eljárás.

Ugyanazon személlyel szemben ugyanazon szabálysértés miatt különböző eljárásokban elrendelt közigazgatási kényszerintézkedések és kiszabott pénzügyi szankciók halmozásának az Európai Unió Alapjogi Chartájának (Charta) 50. cikkével való összeegyeztethetősége.

Egy magas alsó határral rendelkező „bírság” formáját öltő közigazgatási szankciónak a Charta 49. cikkének (3) bekezdésével való összeegyeztethetősége abban az esetben, ha a bíróságnak nincs eljárásjogi lehetősége az alsó határ alatti összeg vagy enyhébb szankció megállapítására.

Egy összesített közigazgatási kényszerintézkedés több rendbeli szabálysértés miatti elrendelésének a Charta 47. cikkének első bekezdésével és 49. cikkének (3) bekezdésével való összeegyeztethetősége, valamint ezen összesített kényszerintézkedés véglegessé válást megelőző azonnali végrehajtásának megengedhetősége abban az esetben, ha a bíróságnak vagy magának a szabálysértőnek nincs eljárásjogi lehetősége az összesített kényszerintézkedés arányosságának minden egyes szabálysértés súlya szempontjából történő felülvizsgálatára.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének b) pontja alapján kerül sor.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 325. cikkét, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkét, hogy e rendelkezések lehetővé tesznek olyan nemzeti jogszabályi rendelkezéseket, amelyek szerint az adókötelezettségek több rendbeli megsértése miatt összintézkedés („az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma”) rendelhető el, ha az kizárólag a hátrányos hatások – többek között az Európai Unió pénzügyi érdekei sérelme mértékének – korlátozására irányul, a szabálysértő szankcionálására azonban nem, anélkül, hogy ez az intézkedés korlátozná az arra vonatkozó lehetőséget, hogy a szabálysértővel szemben olyan büntető jellegű, önálló eljárásokat folytassanak le az adókötelezettségek minden egyes említett megsértése tekintetében, amelyek egy pénzügyi szankció formáját öltő intézkedésnek az adóalannyal szemben történő elrendelésére irányulnak, minek körében a nemzeti bíróság minden egyes esetben köteles megvizsgálni és megállapítani, hogy a korábban elrendelt „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” összesített közigazgatási kényszerintézkedés a két cél közül melyik – megelőző-korlátozó jellegű vagy büntető jellegű cél – elérésére irányul?
- 2) Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 325. cikkét, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája 49. cikkének (3) bekezdését, hogy e rendelkezések nem tesznek lehetővé az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan szankciórendszert, amely a szabálysértések jellegétől és súlyától függetlenül magas alsó határt határoz meg a pénzügyi szankció formáját öltő szankció tekintetében, és nem biztosít lehetőséget a jogszabályban meghatározott minimális mértéket el nem érő szankció kiszabására vagy a szankció enyhébb szankcióval való helyettesítésére?

- 3) Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés 325. cikkét, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkének első bekezdését, 48. cikkének (1) bekezdését és 49. cikkének (3) bekezdését, hogy e rendelkezések nem tesznek lehetővé olyan nemzeti jogszabályi rendelkezéseket, amelyek szerint az adókötelezettségek több rendbeli megsértése miatt összintézkedés („az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma”) rendelhető el, amely – ezen összintézkedés véglegessé válását megelőzően – azonnal végrehajtható, anélkül, hogy a bíróságnak és magának a szabálysértőnek lehetősége lenne ezen összintézkedés arányosságának minden egyes szabálysértés súlya szempontjából történő megvizsgálására?

Uniós jogi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat

EUMSZ, a 325. cikk (1) és (2) bekezdése

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2006/112 irányelv), 273. cikk

Az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta), a 47. cikk első bekezdése, a 49. cikk (3) bekezdése, 50. cikk

A Bíróság 2023. május 4-i MV – 98 ítélete, C-97/21, EU:C:2023:371

Nemzeti jogszabályok

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS)

NAREDBA № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (az üzlethelyiségekben végzett értékesítések adóügyi nyilvántartási eszköz útján történő nyilvántartásba vételéről és rögzítéséről, az operációs szoftverekre alkalmazandó követelményekről, valamint az online üzletek útján értékesítő személyekre alkalmazandó követelményekről szóló, 2006. december 13-i N-18. sz. rendelet; a továbbiakban: N-18. sz. rendelet)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (a szabálysértésekről és közigazgatási szankciókról szóló törvény, a továbbiakban: ZANN)

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (az adózás és a társadalombiztosítás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: DOPK)

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél egy üzlethelyiséget, jelesül egy éttermet is magában foglaló bárt üzemeltető jogi személy.
- 2 2022. augusztus 4-én 15 óra 15 perckor a glavna direksia „Fiskalen kontrol” (adóellenőrzési főigazgatóság, Bulgária) adóellenőrei ellenőrzést tartottak a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél üzlethelyiségében. Az ellenőrzésről jegyzőkönyv készült; az ellenőrzés során megállapítást nyert, hogy az üzlethelyiségben két kártyaleolvasó, valamint nyolcvanöt, a kártyaleolvasókból származó, betéti és hitelkártyákkal történt, elfogadott fizetésekről készült, a 2022. június 25. és 2022. július 26. közötti időszakra vonatkozó, összesen 2978 levéről (BGN) szóló bizonylat volt található. E nyolcvanöt fizetési művelet tekintetében megállapítást nyert, hogy nem került sor adóbizonylatok kiállítására a vendéglátó egységben rendelkezésre álló adóügyi nyilvántartási eszközök útján.
- 3 A közigazgatási hatóság abból indult ki, hogy a 2022. június 25. és 2022. július 26. közötti időszakban elkövetett, a pénztári bizonylat nyolcvanöt értékesítés tekintetében történt ki nem állításában megnyilvánuló, megállapított mulasztások révén a ZDDS 118. cikke – az N-18. sz. rendelet 25. cikke (1) bekezdésének 1. pontjával összefüggésben értelmezett – (1) bekezdésének nyolcvanöt rendbeli megsértésére került sor. E rendelkezés minden kereskedőt arra kötelez, hogy az üzlethelyiségben végzett valamennyi értékesítést nyilvántartásba vegyék és rögzítsék adóbizonylat adóügyi nyilvántartási eszköz útján történő kiállítása révén.
- 4 2022. augusztus 12-én a közigazgatási hatóság határozatot hozott, amellyel tizennégy napos időtartamra elrendelte „az üzlethelyiség zárolása” közigazgatási kényszerintézkedést és ugyanilyen időtartamra az „abba való belépés tilalmát”. A közigazgatási kényszerintézkedést elrendelő határozatban a közigazgatási hatóság külön rendelkezéssel engedélyezte az azonnali végrehajtást.
- 5 A közigazgatási kényszerintézkedést elrendelő 2022. augusztus 12-i határozatot (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, PAM) és az abban foglalt rendelkezést, amellyel a közigazgatási hatóság engedélyezte a határozat azonnali végrehajtását, két külön eljárásban megtámadták az Administrativen sad Burgas (burgaszi közigazgatási bíróság, Bulgária) előtt, amely elutasította a kereseteket.
- 6 Az említett két jogvitában hozott bírósági határozatok a jelen ügy alapjául szolgáló ügyben tartott tárgyalás időpontjában jogerősek, és sor került a tizennégy napos időtartamra kiszabott „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” szankció végrehajtására.
- 7 A szabálysértés megállapításáról hozott nyolcvanöt határozat alapján a bíróságot kiszabó hatóság nyolcvanöt bíróságot kiszabó határozatot hozott, köztük a vitatott határozatot is, minek körében a tényállást bizonyítottnak tekintette. A „Beach and bar management”-tel szemben mind a nyolcvanöt szabálysértés miatt a szankciót

előíró normában meghatározott 500,00 BGN minimális összegnek megfelelő összegű bírságot szabtak ki. Így a nyolcvanöt szabálysértés tekintetében a kiszabott összesített szankció teljes összege 42 500,00 BGN. A pénztári bizonylatok kiállításának a kártyaleolvasókon keresztül végrehajtott mind a nyolcvanöt fizetési művelet tekintetében történt elmulasztása miatt nyilvántartásba nem vett hozzáadottérték-adó (héta) teljes összege 268,02 BGN.

- 8 Mind a nyolcvanöt bírságot kiszabó határozatot megtámadták a Rayonen sad Burgas (burgaszi kerületi bíróság) előtt. Nyolcvanöt eljárás indult, amelyekben a Rayonen sad Burgas (burgaszi kerületi bíróság) minden egyes megtámadott bírságot kiszabó határozatot helybenhagyott. Jelenleg a Rayonen sad Burgas (burgaszi kerületi bíróság) mind a nyolcvanöt ítéletével szemben felülvizsgálati eljárások vannak folyamatban az Administrativen sad Burgas (burgaszi közigazgatási bíróság) előtt, amelyek nem zárultak le, hanem azokat az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére tekintettel fel kell függeszteni.
- 9 A konkrét jogvitában (de ugyanez vonatkozik a többi nyolcvannégy ügyre is) az elsőfokú bíróság bizonyítottan tekintette a tényállást, és abból indult ki, hogy a szabálysértési hatóság helyesen alkalmazta a jogot, amikor abból indult ki, hogy a társaság elkövette a szabálysértést. Megállapította, hogy a kiszabott szankciót a jogszabályban meghatározott minimális mértéknek megfelelő összegben állapították meg, és teljes egészében helybenhagyta a bírságot kiszabó határozatot. A határozat meghozatalára a Bíróság C-97/21. sz. ügyben hozott 2023. május 4-i ítéletének meghozatalát megelőzően került sor. Határozatának indokolásában a bíróság nem vette figyelembe azt a körülményt, hogy a 2022. augusztus 12-i határozattal és az annak azonnali végrehajthatóságáról szóló rendelkezéssel sor került a tizennégy napos időtartamra – mind a nyolcvanöt szabálysértés tekintetében – elrendelt „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés végrehajtására, és figyelmen kívül hagyta e végrehajtott közigazgatási kényszerintézkedésnek a kiszabott 500,00 BGN összegű bírság felülvizsgálata tárgyában jelenleg folyamatban lévő másodfokú eljárásra gyakorolt joghatását.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 10 A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban röviden: ZDDS) szabályozza a héa minden ellenszolgáltatás fejében teljesített adóköteles termékértékesítésre vagy ellenérték fejében teljesített adóköteles szolgáltatásnyújtásra történő kivetését. A ZDDS-ből eredő kötelezettségek adóalany általi nemteljesítésének esetére a törvény kétféle intézkedést ír elő. Egyrészt közigazgatási kényszerintézkedések (röviden: PAM), másrészt pedig közigazgatási szankciók (a jelen esetben bírság) alkalmazását. A Bíróság C-97/21. sz. ügyben hozott ítéletének megfelelően a közigazgatási kényszerintézkedéseket büntető jellegű intézkedéseknek tekintik (a jelen bemutatásban a továbbiakban: nem valódi szankció).

- 11 E kétféle intézkedés elrendelésére, megtámadására és végrehajtására eltérő eljárási szabályok vonatkoznak. A pénzügyi szankció kiszabásával kapcsolatos eljárási szabályok a büntetőeljárás jog logikáját és szabályait követik. Az úgynevezett nem valódi szankció kiszabására a közigazgatási eljárásjog és (szubszidiaritás esetén) a polgári eljárásjog szabályai vonatkoznak.
- 12 Az ítélező testület ismeri és figyelembe veszi az Európai Unió Bíróságának a C-97/21. sz. ügyben hozott 2023. május 4-i ítéletben, különösen annak 49. és 63. pontjában ismertetett jogi következtetéseit.
- 13 A jelen ügy azonos jogalapokon nyugszik, a tényállás tekintetében azonban oly módon különbözik a fent említett ügytől, hogy az eljáró ítélező testületben kétségek merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy a két ügyet azonos módon kell-e kezelni az uniós jognak a C-97/21. sz. ügyben hozott 2023. május 4-i ítéletben meghatározott módon történő alkalmazása szempontjából.
- 14 Ami a tényállást illeti, a lényeges különbség abban áll, hogy a C-97/21. sz. ügyben hozott 2023. május 4-i ítélet alapjául szolgáló ügy felperese két (a Bíróság által szankciónak tekintett) intézkedés egyetlen szabálysértés miatti elrendelését kifogásolta: 1. egy nem valódi szankció kiszabását, jelesül „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés elrendelését, valamint 2. egy pénzügyi szankció kiszabását.
- 15 Az ilyen eseten felül a nem valódi szankció, jelesül „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés egynél több szabálysértés, tehát ugyanazon személy által elkövetett több hasonló szabálysértés miatt is kiszabható, illetve elrendelhető.
- 16 A jelen ügy abban különbözik a Bíróság által korábban elbírált ügytől, hogy az egy teljes, egy hónapos pénzügyi időszakra kiterjedően elvégzett ellenőrzést követően nemcsak egy, hanem nyolcvanöt külön szabálysértés megállapítására került sor. A jelen ügyben az ellenőrzés során megállapított valamennyi szabálysértés összessége tekintetében került sor a nem valódi szankció kiszabására, jelesül „az üzlethelyiség zárolása és az abban való tartózkodás tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés elrendelésére.
- 17 A jelen ügyben az eljáró ítélező testület úgy véli, hogy „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés nem büntető, hanem korlátozó jellegű, és arra irányul, hogy korlátozza az Unió pénzügyi érdekei sérelmének mértékét egy olyan kereskedelmi tevékenység ideiglenes beszüntetése révén, amely az ellenőrök által megállapított szabálysértések miatt hosszabb időn keresztül sérti a héraelszámolási rendszert.
- 18 Ez az álláspont elsősorban a ZANN 22. cikkén alapul, amely szerint a közigazgatási kényszerintézkedések egyrészt elrettentő, korlátozó hatásúak, és az elkövetett szabálysértések negatív következményeinek elkerülésére irányulnak, másrészt azonban büntető hatásúak is lehetnek, amint azt a Bíróság a C-97/21. sz. ügyben hozott ítéletében megállapította.

- 19 A jelen ügyben nyolcvanöt, egy hónapon belül végzett értékesítést nem vettek nyilvántartásba az adóügyi nyilvántartási eszköz útján. A nemzeti jog szerint minden egyes mulasztás külön szabálysértést képez. Valamennyi megállapított szabálysértés tekintetében egy nem valódi összesített szankció kiszabására, jelesül „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés tizennégy napos időtartamra történő elrendelésére került sor, anélkül, hogy mind a nyolcvanöt szabálysértést – többek között azok súlyát és azt, hogy hogyan viszonyulnak a közigazgatási kényszerintézkedés formáját öltő nem valódi összesített szankció megfelelő hányadához – részletesen megvizsgálták volna. Ez azt jelenti, hogy nem írja elő jogszabály, hogy minden egyes szabálysértés súlyához viszonyítva külön-külön meg kellene határozni a szankció azokra eső hányadát, és ebben a már lezárt eljárásban nem is került sor erre.
- 20 Magát a nem valódi szankciót, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedést végrehajtották. Ezért formai szempontból, a Bíróság által a C-97/21. sz. ügyben tett megállapításokra figyelemmel indokolhatóan tűnik abból kiindulni, hogy a szabálysértőt már szankcionálták ugyanazon szabálysértés miatt, és hogy a már kiszabott nem valódi szankció és az alapügyben vitatott bírság összehangolására szolgáló jogszabályi mechanizmus hiányában a bíróság nem szankcionálja őt újra. A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a kérdés ilyen megoldása a jelen ügyben, amelynek tárgyát egy közigazgatási kényszerintézkedés összesen nyolcvanöt külön szabálysértés miatti elrendelése képezi, sértené az EUMSZ 325. cikket és a 2006/112 irányelv 273. cikkét, mivel a minden egyes szabálysértés miatt kiszabott szankció nincs egyéniesítve, és ez korlátozza az arra irányuló felülvizsgálat lehetőségét, hogy a szankció jogszerű, indokolt és arányos-e. Emiatt az sem vizsgálható meg, hogy az így elrendelt intézkedések a 325. cikkel összhangban elrettentő hatásúak-e, és hathatós védelmet nyújtanak-e a 2006/112 irányelv 273. cikkének megfelelően a hía pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.
- 21 Az eljáró bíróság véleménye szerint egy nem valódi szankció, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedés nem alkalmas ezen alapvető célok elérésére, mivel az kétarcú, és alapvetően nem büntető, hanem korlátozó jellegű, és csak bizonyos esetekben tölt be büntető funkciókat is.
- 22 Álláspontjának alátámasztása érdekében az eljáró bíróság eljárásjogi szempontból ismertetni kívánja a nemzeti jog alapján a nem valódi szankciót kiszabó, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedést elrendelő határozat tekintetében elvégzendő felülvizsgálat mechanizmusát és terjedelmét.
- 23 A valódi szankció megtámadására irányuló eljárástól eltérően, amelynek esetében teljeskörűen a büntetőeljárás jog szabályait kell alkalmazni, amelyek alapján a cselekmény alanyát és tárgyát, a cselekmény szubjektív és objektív elemeit, valamint a büntetés fajtájának és a büntetés súlyosságának jogszerűségét kell bizonyítani, a nem valódi szankció, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedés megtámadása esetén a bírósági felülvizsgálat a következőkre terjed ki: Hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóság hozta-e meg a közigazgatási

kényszerintézkedést elrendelő határozatot? A jogszabály által előírt jogi formában került-e sor e határozat meghozatalára? Betartották-e a határozat meghozatalára vonatkozó eljárást oly módon, hogy nem korlátozták a felperes arra vonatkozó lehetőségét, hogy védelemhez való jogának korlátozása nélkül valamennyi érvét előadja, és a véleménye szerint releváns összes bizonyítékot összegyűjtse? Valóban fennállnak-e a megtámadott határozat meghozatalának ténybeli indokai, és megfelelnek-e azok a határozat meghozatalának alátámasztása érdekében a határozatban ismertetett jogi indokoknak? Arányos-e és mértékét tekintve indokolt-e az elrendelt közigazgatási kényszerintézkedés? A szabálysértés objektív és szubjektív szempontjai elemeinek értékelésére nem kerül sor.

- 24 Kiegészítésképpen meg kell jegyezni, hogy a kiszabott nem valódi szankció, jelesül az elrendelt közigazgatási kényszerintézkedés felülvizsgálata során a bíróságnak nincs lehetősége az intézkedés időtartamának lerövidítésére vagy meghosszabbítására. Abban az esetben, ha az ítélkező testület aránytalannak tekinti az intézkedést, egyetlen lehetősége az intézkedés egészének megsemmisítése, de nem módosíthatja/egyéniésítheti azt a szabálysértés/szabálysértések súlyának megfelelően.
- 25 Ezt követően rendkívül fontos megjegyezni, hogy még ha a bíróság önmagában igazságosnak és arányosnak találja is az elrendelt intézkedést, a határozatot megsemmisítheti, ha például nem teljesültek meghozatalának alaki feltételei, jóllehet a szabálysértő és a szabálysértés megállapítására sor került.
- 26 Ez egyrészt kétségeket ébreszt az ítélkező testületben azzal kapcsolatban, hogy az elrendelt közigazgatási kényszerintézkedés ilyen megsemmisítése a Charta 50. cikke értelmében vett felmentésnek tekinthető-e, ami a nem valódi szankció, jelesül egy közigazgatási kényszerintézkedés és az előírt pénzügyi szankciók összehangolására szolgáló mechanizmus hiányában egy nem megfelelően, minden garancia és követelmény tiszteletben tartása mellett lefolytatott büntetőeljárás miatt megakadályozná egy szankció kiszabására irányuló második eljárás lefolytatását.
- 27 Másrészt a bíróságnak azzal kapcsolatban is kétségei vannak, hogy e nem valódi összesített szankciónak, jelesül egy közigazgatási kényszerintézkedésnek a költségvetési fegyelem több rendbeli megsértése miatt a fent ismertetett módon anélkül történt kiszabása, illetve elrendelése, hogy az elkövetett nyolcvanöt szabálysértés mindegyike tekintetében egyedi megközelítést alkalmaztak volna, a Charta 50. cikke értelmében vett első elítélésnek tekinthető-e, ha a minden egyes szabálysértés miatt kiszabott szankciót nem egyéniésítették megfelelően, és nem tartották be a büntetőeljárásban az elkövető védelme érdekében meghatározott valamennyi követelményt, például a közigazgatási kényszerintézkedés azonnali végrehajtásának lehetősége miatt, amely közvetlenül ellentétes a Charta 48. cikkének (1) bekezdésében rögzített ártatlanság vélelmével.
- 28 A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem alapjául szolgáló ügyben az egy pénzügyi szankciónak a szabálysértővel szemben történő kiszabásához vezető

eljárás jogszerűségét kell értékelni. Mivel ez az eljárás lassabban haladt, mint a nem valódi szankció kiszabására, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedés elrendelésére irányuló közigazgatási eljárás, az időrendi szempontból a kereskedővel szemben folytatott második eljárásnak tekintendő. A kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell tehát vizsgálnia, hogy az első nem valódi szankció kiszabása, jelesül „az üzlethelyiség tizennégy napos időtartamra történő zárolása és az abba ezen idő alatt való belépés tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés elrendelése a Charta értelmében vett „elítélésnek” minősül-e, vagyis hogy tágabb értelemben vett büntetőeljárás lefolytatására és büntetőjogi jellegű intézkedés elrendelésére került-e sor, valamint hogy ezen intézkedést ténybeli szempontból ugyanazon cselekmény miatt rendelték-e el. Ez a vizsgálat a jellegénél fogva az „Engel-teszt” elvégzését jelenti, amelynek esetében az EJEB által az Engel és társai kontra Hollandia ügyben meghatározott, az EJEB ítélezési gyakorlatában megszilárdult és a Bíróság által az ítéleteiben (lásd például: Bonda ítélet, C-489/10, 37. pont; Hans Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10) teljeskörűen átvett és továbbfejlesztett algoritmusról van szó.

- 29 Az említett teszt elvégzése során a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei támadnak mindenekelőtt azzal kapcsolatban, hogy az első ügyben (amelyben a nem valódi szankció kiszabására, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedés elrendelésére került sor) olyan eljárást folytattak-e le, amely a jellegénél fogva tágabb értelemben vett büntetőeljárásnak minősül, mivel ezt az intézkedést mind a nyolcvanöt megállapított szabálysértés összessége tekintetében rendelték el. Ezen intézkedés nem egyedi jellegű, azaz azt nem e nyolcvanöt közül egy konkrét szabálysértés miatt rendelik el (mint például a Bíróság által a C-97/21. sz. ügyben vizsgált esetben), és az jogi szempontból nem minősül közigazgatási kényszerintézkedések formáját öltő, nyolcvanöt elkülönült, nem valódi szankció halmozásának. Ha ezt a nem valódi szankciót, jelesül közigazgatási kényszerintézkedést a C-97/21. sz. ügy értelmében vett szankciónak tekintjük, az nincs egyéniesítve minden egyes elkövetett szabálysértés tekintetében. Ez közvetlenül a Charta 49. cikkének (3) bekezdésében rögzített arányosság elvének – amely szerint a büntetések súlyossága nem lehet aránytalan a bűncselekményhez mérten – megsértéséhez vezetne, amely körülményt sem az eljáró bíróság, sem maga a szabálysértő nem tudja értékelni a vitatott nem valódi szankció, jelesül az összesen nyolcvanöt szabálysértés miatt elrendelt közigazgatási kényszerintézkedés tekintetében.
- 30 A nemzeti jog ténylegesen egyáltalán nem biztosít eljárásjogi lehetőséget a közigazgatási szankciók halmozására. Ellenkezőleg, a ZANN 18. cikke szerint minden egyes szabálysértés miatt külön szankciót kell kiszabni.
- 31 Végül ez a nem valódi szankció, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedés nem kerül be semmilyen, a kiszabott szankciókról vezetett nyilvántartásba, és azt az ismétlődő vagy rendszeres jogsértések értékelése során sem veszik figyelembe úgy, mint a bűncselekmények miatt kiszabott büntetések vagy az alapeljáráshoz hasonló szabálysértési eljárásokban kiszabott pénzügyi szankciók esetében.

- 32 Összességében véve a jelen ügy valamennyi ismertetett körülménye azt a benyomást keltheti, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben, amelyben összesen nyolcvanöt szabálysértés miatt közigazgatási kényszerintézkedés elrendelésére került sor anélkül, hogy a minden egyes szabálysértés miatt elrendelt intézkedés mértéke egyéniesítve lenne, a közigazgatási kényszerintézkedés biztosítási funkciója, amely a nyilvántartásba nem vett és ki nem számított héa összegét az eredeti megállapításokra korlátozza, nem egyszerűen túlsúlyban van az intézkedés büntető jellegéhez képest, hanem gyakorlatilag a közigazgatási kényszerintézkedés egyetlen formáját képezi a konkrétan bemutatott alapügyben, és kizárólag az Unió pénzügyi érdekei sérelme mértékének korlátozására irányul.
- 33 Az eljáró ítélkező testület úgy véli, hogy ilyen esetben a nemzeti bíróságoknak hatáskörrel kell rendelkezniük annak értékelésére, hogy az intézkedés kettős jellegének melyik formáját alkalmazták az egyes esetekben, és gyakorolniuk kell ezt a hatáskört. Ez az eljárásjogi lehetőség teljes mértékben összhangban van a Bíróság által a Hans Åkerberg Fransson ítéletben (C-617/10) a nemzeti bíróságok számára adott iránymutatással.
- 34 A bíróság nem kérdőjelezi meg a C-97/21. sz. ügyben hozott ítéletben a nem valódi szankció, jelesül a közigazgatási kényszerintézkedés azon szabálysértéshez képest jelentős súlyával kapcsolatban ismertetett megfontolásokat, amely miatt azt kiszabták, illetve elrendelték a C-97/21. sz. ügyben hozott 2023. május 4-i ítélet tárgyát képező alapügyben. Ha azonban ez az intézkedés az értékesítések nyilvántartásba vételének és a héa beszédésének kijátszásával kapcsolatos nyolcvanöt külön szabálysértésre, azaz olyan folyamatos és állhatatos magatartásra vonatkozik, amely a tisztviselők megállapításai szerint legalább egy hónapig fennállt, akkor a kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint ez az intézkedés nem tűnik olyan túlzottan súlyosnak és aránytalannak, hogy azt büntető jellegű intézkedésként kellene kezelni, hanem – a fent kifejtetteknek megfelelően – sokkal inkább az Európai Unió költségvetésének a számos megállapított szabálysértés által okozott teljes kár mértékének korlátozására irányul.
- 35 Ha a tisztelt Bíróság egyetért a fent kifejtett állásponttal, és osztja a kérdést előterjesztő bíróság azon nézetét, hogy a mind a nyolcvanöt szabálysértés miatt közigazgatási kényszerintézkedés formájában kiszabott nem valódi szankció, amelynek esetében nem egyéniesítették az egyes szabálysértések súlyát és a minden egyes szabálysértés miatt elrendelt közigazgatási kényszerintézkedés mértékét, nem minősül tágabb értelemben vett „elítélésnek”, akkor a *ne bis in idem* elvére tekintettel abból kell kiindulni, hogy nincs eljárásjogi akadálya annak, hogy a kérdést előterjesztő bíróság tárgyalja az előtte másodikként indított szabálysértési ügyet, és pénzügyi szankciót szabjon ki, ha megállapítja, hogy a társaság elkövette a szóban forgó szabálysértést.
- 36 Ebben az összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság meg kívánja tudni, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 325. cikket, a 2006/112 irányelv 273. cikkét és a

Charta 50. cikkét, hogy e rendelkezések lehetővé tesznek olyan nemzeti jogszabályi rendelkezéseket, amelyek szerint az adókötelezettségek több rendbeli megsértése miatt elrendelhető „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” összesített közigazgatási kényszerintézkedés, ha az kizárólag a hátrányos hatások – többek között az Európai Unió pénzügyi érdekei sérelme mértékének – korlátozására irányul, a szabálysértő szankcionálására azonban nem, anélkül, hogy ez az intézkedés korlátozná az arra vonatkozó lehetőséget, hogy ugyanazon szabálysértővel szemben olyan büntető jellegű önálló eljárást folytassanak le az említett szabálysértések mindegyike tekintetében, amely egy pénzügyi szankció formáját öltő büntetésnek az adóalannyal szemben történő kiszabására irányul, minek körében a nemzeti bíróság minden egyes esetben köteles megvizsgálni és megállapítani, hogy a kiszabott nem valódi összesített szankció, jelesen az elrendelt „az üzlethelyiség zárolása és az abba való belépés tilalma” közigazgatási kényszerintézkedés a két cél közül melyik – megelőző-korlátozó jellegű vagy büntető jellegű cél – elérésére irányul.

- 37 Ha a Bíróság véleménye szerint ez a helyzet az alapügyben szereplőhöz hasonló esetben, akkor a bíróságnak érdemben kell vizsgálnia a szabálysértési jogvitát. Ebben az esetben az ítélkező testületnek meg kell vizsgálnia a szabálysértési hatóság által kiszabott szankció jogszerűségét (ha a bíróság megállapítja, hogy a szabálysértést elkövették).
- 38 Már a C-97/21. sz. ügyben hozott 2023. május 4-i ítélet indokolása is megállapítja, hogy a szóban forgó szabálysértés tekintetében előírt pénzügyi szankció túl szigorú jellegű (az ítélet 48. pontja). Amennyiben azonban a jelen ügyben arról van szó, hogy nem került sor egy 30,00 BGN összegű értékesítés nyilvántartásba vételére, és ennél fogva nem került sor az értékesítés értéke 9%-ának megfelelő, tehát 2,70 BGN összegű héa beszedésére, az eljáró ítélkező testület számára jelentőséggel bír a pénzügyi szankció jogszabályban meghatározott minimális összege. Ez az összeg jogi személyek esetében 500,00 BGN.
- 39 Egyrészt meg kell jegyezni, hogy egy szabálysértési tényállás mulasztásban, jelesen „pénztári bizonylat ki nem állításában” megnyilvánuló egyszerű elkövetés útján történő megvalósításáról van szó, amely nincs az Európai Unió pénzügyi érdekei sérelmének mértékéhez kötve. Másrészt éppen a ki nem számított és meg nem fizetett héa összege az egyik lényeges vonatkoztatási pont a szankció súlyának értékelése során, mivel ez határozza meg az EUMSZ 325. cikkből és a 2006/112 irányelv 273. cikkéből – amely rendelkezések állami szinten minden eszközt lehetővé tesznek a héa behajtása és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden jogellenes tevékenység káros hatásainak korlátozása érdekében – eredő kötelezettségnek eleget téve az elcsalt és be nem hajtott héa összegét.
- 40 A fent kifejtetteket kiegészítendő emlékeztetni kell a ZANN 18. cikkére, amely arra kötelezi a szabálysértési hatóságot, hogy minden egyes szabálysértés miatt külön szankciót szabjon ki, amelynek külön kell eleget tenni. Ez azt jelenti, hogy a törvény nem veszi figyelembe a szabálysértővel szemben kiszabható szankciók

átfogó hatását. Ebben az értelemben nem áll fenn a büntetések büntetőeljárásban történő „halmozásához” hasonló jogintézmény.

- 41 Az előző pontban kifejtettekkel összefüggésben a Charta 49. cikkének (3) bekezdésére tekintettel aránytalannak tűnik az ítélkező testület számára, hogy a büntetések halmozásának ilyen jogintézménye rendelkezésre áll a súlyosabb jogellenes cselekményeket, nevezetesen a bűncselekményeket szankcionáló büntető igazságszolgáltatás számára, a ZANN-ban előírt eljárásban kezelt – a jelen ügyben szereplőhöz hasonló – kisebb súlyú szabálysértések tekintetében azonban nem. Ez azzal a kockázattal jár, hogy jellegét és mértékét tekintve olyan aránytalan szankció kiszabására kerül sor, amelyet az Unió pénzügyi érdekei sérelmének mértékére tekintettel anélkül állapítanak meg, hogy lehetőség lenne a szankció súlyának a konkrét szabálysértéshez viszonyított teljes körű és reális értékelésére. Ez a Charta 47. cikkének első bekezdését is sérti, mivel a szabálysértőnek nem áll rendelkezésére hatékony jogorvoslat, amelynek útján arányos szankciót eszközölhetne ki mind a nyolcvanöt szabálysértés halmozott hátrányos hatása tekintetében.
- 42 Az a körülmény, hogy az előző pontban említett jogintézmény a szabálysértési ügyekben nem áll rendelkezésre a pénzügyi szankciók egyéniesítésének lehetőségeként, még súlyosabbnak tűnik azt is figyelembe véve, hogy a ZANN eljárási szabályai nem teszik lehetővé az ügyben eljáró ítélkező testület számára, hogy a jogszabályban meghatározott minimális összeget el nem érő pénzügyi szankciót állapítson meg, miközben ez a minimális összeg nem elhanyagolható értékkel is bír. A konkrét esetben e körülmények összesen nyolcvanöt, egyenként legalább 500,00 BGN összegű pénzügyi szankció kiszabásához vezethetnek, amelyek átfogó szankciós hatása 42 500,00 BGN-t tesz ki, minek körében ez az összeg minden bizonnyal inkább a szabálysértő fizetéseképtelenségéhez járulna hozzá, semmint hogy elrettentő és javító hatással legyen rá.
- 43 Az ítélkező testület véleménye szerint az előírt 500,00 BGN összegű szankció összehasonlító elemzés alapján aránytalanul magasnak tűnik a – fent kifejtetteknek megfelelően – 2,70 BGN összegű elcsalt héára tekintettel. A szankció mind a nyolcvanöt szabálysértés tekintetében számított, fent említett teljes összege is aránytalanul magasnak tűnik a nyolcvanöt szabálysértés keretében nem nyilvántartásba vett héa teljes – 268,02 BGN-es – összegéhez képest.
- 44 Másrészt a bármilyen jellegű és összegű büntető jellegű szankciók kiszabásának az egyes szabálysértések enyhe foka miatti teljes mellőzése nem járulna hozzá az EUMSZ 325. cikk és a 2006/112 irányelv 273. cikke által a tagállamok számára előírt hatások eléréséhez és feladatok teljesítéséhez sem, annál is inkább, mivel a jelen esetben egy folyamatos és kitartó, legalább egy hónapon keresztül bizonyítottan nap mint nap folytatott jogellenes tevékenységről van szó.
- 45 A fent kifejtett okokból a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy sérti-e a Charta 49. cikkének (3) bekezdése értelmében vett

arányosság elvét a nemzetihez hasonló olyan jogrendszer, amely magas alsó határt határoz meg az olyan szabálysértések miatt kiszabott szankciók tekintetében, amelyeknek az Unió pénzügyi érdekeire gyakorolt hátrányos hatásai százszor enyhébbek, mint az előírt szankció, anélkül, hogy lehetővé tenné a jogszabályban meghatározott minimális mértéket el nem érő szankció kiszabását vagy a szankció jellegére és összegére vonatkozó felső határ által korlátozott összesített szankciónak a kereskedő által azt megelőzően elkövetett valamennyi szabálysértés miatti kiszabását, hogy a kereskedőt első alkalommal „elítélték” egy végleges szabálysértési jogi aktussal vagy egy jogerős bírósági jogi aktussal.

- 46 Végül ha a tisztelt Bíróság arra az ellentétes álláspontra jut, hogy a mind a nyolcvanöt szabálysértés miatt elrendelt közigazgatási kényszerintézkedés tágabb értelemben vett „elítélésnek” minősül, tehát ha ezt a közigazgatási kényszerintézkedést a C-97/21. sz. ügyben hozott ítélet értelmében vett szankciónak kell tekinteni, és nem kerül sor egyéniesítésre minden egyes elkövetett szabálysértés tekintetében, a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy ez nem áll-e közvetlen ellentétben a szankció elkövetett jogsértésekhez viszonyított arányosságának a Charta 49. cikkének (3) bekezdésében rögzített elvével, amely szerint a büntetések súlyossága nem lehet aránytalan a bűncselekményhez mérten, amely körülményt sem az eljáró ítélkező testület, sem maga a szabálysértő nem tudja értékelni egy nem valódi szankció, jelesen az összesen nyolcvanöt szabálysértés miatt elrendelt közigazgatási kényszerintézkedés tekintetében. Az a körülmény, hogy nem áll rendelkezésre védelmi mechanizmus minden egyes olyan szabálysértés vonatkozásában, amelynek tekintetében e közigazgatási kényszerintézkedés formáját öltő nem valódi összesített szankció előírására sor kerül, arra a következtetésre készíti az ítélkező testületet, hogy a Charta 47. cikkének (1) bekezdése is sérül, mivel az így előírt eljárások nem biztosítják a felperes hatékony jogorvoslathoz és tisztességes eljáráshoz való jogát.