

Adójogi és büntetőjogi szankciók halmozásának tilalma

adócsalás

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2013. február 26. (*)

„Az Európai Unió Alapjogi Chartája – Alkalmazási kör – 51. cikk – Az uniós jog alkalmazása – Az Unió valamely saját forrását veszélyeztető magatartások szankcionálása – 50. cikk – A ne bis in idem elve – Nemzeti szabályozás, amely ugyanazon vétkes magatartás szankcionálására két külön, egyrészt közigazgatási, másrészt büntetőeljárást foglal magában – Összeegyeztethetőség”

A C-617/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Haparanda tingsrätt (Svédország) a Bírósághoz 2010. december 27-én érkezett, 2010. december 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Åklagaren**

és

Hans Åkerberg Fransson

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, K. Lenaerts elnökhelyettes, A. Tizzano, M. Ilešič, G. Arestis, J. Malenovský tanácselnökök, A. Borg Barthet, J.-C. Bonichot, C. Toader, J.-J. Kasel és M. Safjan (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. január 24-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- H. Åkerberg Fransson képviselőjében J. Sterner advokat és U. Bernitz professzor,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviselőjében M. Smolek és J. Vlácil, meghatalmazotti minőségben,

- a dán kormány képviselőjében C. Vang, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítője M. McDowell SC,
- a görög kormány képviselőjében K. Paraskevopoulou és Z. Chatzipavlou, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviselőjében N. Rouam, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviselőjében C. Pesendorfer, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és J. Enegren, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. június 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a *ne bis in idem* elvének uniós jog szempontjából történő értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az H. Åkerberg Fransson és az Åklagaren (ügyészség) között folyamatban lévő azon eljárás keretében terjesztették elő, amelyet az ügyészség súlyos adócsalás miatt indított.

Jogi háttér

Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény

3 Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény 1984. november 22-én, Strasbourgban aláírt 7. kiegészítő jegyzőkönyvének (a továbbiakban: az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyve) „Kétszeres eljárás alá vonás vagy büntetés tilalma” címet viselő 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ha valakit egy állam büntető törvényének és büntető eljárási törvényének megfelelően egy bűncselekmény kapcsán már jogerősen felmentettek vagy elítéltek, e személlyel szemben ugyanennek az államnak az igazságszolgáltatási szervei ugyane bűncselekmény miatt nem folytathatnak büntető eljárást, és vele szemben abban büntetést nem szabhatnak ki.

(2) Az előző bekezdés rendelkezései nem képezik akadályát annak, hogy az adott állam büntető törvényeinek és büntető eljárási törvényeinek megfelelően az eljárást újból

megindítsák, ha új, vagy újólag feltárt tények, vagy az eljárás alapvető hibái természetüknel fogva kihatással vannak a meghozott ítéletre.

(3) A jelen cikk rendelkezéseitől [az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában 1950. november 4-én kelt európai egyezmény (a továbbiakban: EJEE)] 15. cikkére hivatkozással nem lehet eltérni.”

Az uniós jog

Az Európai Unió alapjogi chartája

4 Az Európai Unió alapjogi chartájának (a továbbiakban: Charta) „A kétszeres eljárás alá vonás és a kétszeres büntetés tilalma” címet viselő 50. cikke így rendelkezik:

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

5 A Charta 51. cikke az alábbiak szerint határozza meg a Charta alkalmazási körét:

„(1) E Charta rendelkezéseinek címzettjei – a szubszidiaritás elvének megfelelő figyelembevételével mellett – az Unió intézményei, szervei és hivatalai, valamint a tagállamok annyiban, amennyiben az Unió jogát hajtják végre. Ennek megfelelően saját hatáskörükben és a Szerződésben az Unióra ruházott hatáskörök korlátain belül tiszteletben tartják az ebben a Chartában foglalt jogokat és betartják az abban foglalt elveket, valamint előmozdítják azok alkalmazását.

(2) Ez a Charta az uniós jog alkalmazási körét nem terjeszti ki az Unió hatáskörein túl, továbbá nem hoz létre új hatásköröket vagy feladatokat az Unió számára, és nem módosítja a Szerződésben meghatározott hatásköröket és feladatokat.”

A 77/388/EGK hatodik irányelv

6 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.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 22. cikkének ugyanezen irányelv 28h. cikkével megállapított változata így rendelkezik:

„[...]

(4) a) Minden adóalany bevallást nyújt be a tagállamok által megállapított határnapig. [...]

[...]

(8) A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék az adó megfelelő behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében [...].

[...]”

A svéd jog

7 Az adóbűncselekményekről szóló 1971:69.sz. törvény (skattebrottslagen [1971:69], a továbbiakban: skattebrottslagen) 2. §-ának szövege a következő:

„Aki szándékosan – más módon, mint szóban – téves adatot közöl a hatósággal, vagy nem tesz eleget bevallási, bizonylatbenyújtási vagy egyéb okirat-bemutatói kötelezettségének, és ezáltal az adóbevétel csökkenésének, vagy annak veszélyét kelti, hogy ő vagy más jogosulatlanul részesül adójóváírásban vagy adóvisszatérítésben, adócsalás miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.”

8 A skattebrottslagen 4. §-a szerint:

„Ha a 2. § szerinti bűncselekményt súlyosnak kell tekinteni, akkor a büntetés minősített adócsalás miatt hat hónaptól hat évig terjed.

A bűncselekmény súlyosságának megállapításakor tekintettel kell lenni többek között az érintett összegre, a hamis vagy hamisított okiratok felhasználásával történt elkövetésre, és arra, ha a cselekmény rendszeres vagy nagymértékű vagy egyébként különösen súlyos bűnelkövetés részét képezte.”

9 Az adómegállapításról szóló 1990:324. sz. törvény (taxeringslagen [1990:324], a továbbiakban: taxeringslagen) 5. fejezetének 1. §-a így rendelkezik:

„Ha az adóalany az eljárás során az adómegállapítás céljából – más módon, mint szóban – téves adatokat közölt, adóbírságot (adópótlékot) kell kiszabni rá. Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha az adóalany az adózással kapcsolatos bírósági eljárásban közöl ilyen adatot, és az adatot annak érdemi vizsgálatát követően nem fogadják el.

Az adatot akkor kell tévesnek tekinteni, ha nyilvánvaló, hogy az adóalany által közölt adat valótlan, vagy ha az adóalany az adómegállapításhoz szükséges olyan adatot hallgatott el, amelyet köteles lett volna közölni. Ugyanakkor az adatot nem lehet tévesnek tekinteni, ha az más közölt adatokkal együttesen elegendő alapot szolgál a helyes döntéshez. Az adatot akkor sem lehet tévesnek tekinteni, ha az annyira ésszerűtlen, hogy az nyilvánvalóan nem képezheti a döntés alapját.”

10 A taxeringslagen 5. fejezetének 4. §-a így rendelkezik:

„Ha téves adatot közöltek, akkor az adóbírság az 1. fejezet 1. §-a (1) bekezdésének 1–5. pontjában meghatározott azon adó negyven százaléka, amelyet a téves adat elfogadása esetén nem vetettek volna ki az adóalanyra, illetve házastársára. A hozzáadottérték-adó vonatkozásában az adóbírság annak az adónak a húsz százaléka, amelyet tévesen írtak volna jóvá az adóalanyra.”

Az adóbírság tíz százalék, illetve a hozzáadottérték-adó vonatkozásában öt százalék, ha a téves adatot kijavították, vagy a rendszerint a Skatteverket [(adóhatóság)] rendelkezésére álló és a Skatteverket által a pénzügyi év novemberének vége előtt elérhető megerősítő iratok segítségével kijavíthatók volna.”

11 A taxeringslagen 5. fejezetének 14. §-a szerint:

„Az adóalanyt teljesen vagy részben mentesíteni kell az adóbírság megfizetése alól, ha olyan hibák vagy mulasztások válnak nyilvánvalóvá, amelyek menthetők, vagy egyébként ésszerűtlen lenne a bírság teljes összegét kiszabni. Ha az adóalany részben mentesül a bírság megfizetése alól, a bírságot a felére vagy a negyedére kell mérsékelni.

[...]

Annak értékelésekor, hogy egyébként ésszerűtlen lenne-e a bírság teljes összegének kiszabása, különös tekintettel kell lennie arra, hogy:

[...]

3) a hibák vagy mulasztások az adóalanynak a skattebrottslagen szerinti bűncselekményekért való felelősségre vonását is eredményezték-e, vagy sor került-e a bűncselekményből származó jövedelemnek a büntető törvénykönyv [(brottsbalken)] 36. fejezetének 1b. §-a szerinti elkobzására.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12 H. Åkerberg Fransson arra kötelezték, hogy többek között súlyos adócsalás miatt történő felelősségre vonás céljából 2009. június 9-én jelenjék meg a Haparanda tingsrätt (a haparandai kerületi bíróság) előtt. Azzal vádolták, hogy a 2004-es és 2005-ös adóévre benyújtott adóbevallásaiban téves adatokat közölt, ami annak kockázatával járt, hogy az Államkincstár személyi jövedelemadó és hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) bevételektől esik el, a 2004-es adóévet illetően 319 143 SEK összegtől, ebből 60 000 SEK-től héa címén, a 2005-ös adóévet illetően pedig 307 633 SEK összegtől, ebből 87 550 SEK-től szintén héa címén. H. Åkerberg Fransson ellen azért is eljárás indult, mert a 2004. októberi és a 2005. októberi bevallási időszakok vonatkozásában elmulasztotta bevallani a munkáltatói járulékokat, ami annak kockázatával járt, hogy a társadalombiztosítási szervezetek az előbbi időszakban 35 690 SEK, az utóbbi időszakban pedig 35 862 SEK összegű bevételtől esnek el. A vádirat szerint a bűncselekményeket súlyosnak kell tekinteni, egyrészt az érintett összegek nagysága, másrészt pedig azon tény miatt, hogy e bűncselekmények rendszeres nagyarányú bűnelkövetés részét képezik.

13 2007. május 24-i határozatával a skatteverket a 2004-es adóévre nézve az üzleti tevékenységből származó jövedelem vonatkozásában 35 542 SEK, a héa vonatkozásában 4872 SEK, a munkáltatói járulékok vonatkozásában pedig 7138 SEK adóbírságot szabott ki H. Åkerberg Franssonnal szemben. Ugyanezen határozatban a skatteverket a 2005-ös adóévre nézve, az üzleti tevékenységből származó jövedelem vonatkozásában 54 240 SEK, a héa vonatkozásában 3255 SEK, a munkáltatói járulékok vonatkozásában pedig 7172 SEK adóbírságot is kiszabott vele szemben. E bírságokat kamattal együtt kellett megfizetnie. E bírságokkal szemben nem éltek jogorvoslattal a közigazgatási bíróság előtt, az erre biztosított határidő pedig a 2004-es adóév vonatkozásában 2010. december 31-én, a 2005-ös adóév vonatkozásában pedig 2011. december 31-én lejárt. Az adóbírságot kiszabó határozat indokát ugyanazok a téves adatközlési tényállások képezték, mint amelyeket az ügyészség az alap-büntetőeljárás tárgyává tett.

14 Az eljáró bíróság előtt felmerül a kérdés, hogy a vádlottal szemben emelt vádat el kell-e utasítani azon az alapon, hogy ugyanezen tényállás alapján egy másik eljárásban már

szankciót alkalmaztak vele szemben, ami ellentétben áll az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikkével és a Charta 50. cikkével.

15 E feltételek mellett a Haparanda tingsrátt úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A svéd jog szerint a nemzeti bíróságnak egyértelmű támogatást kell találnia az [EJEE-ben] vagy az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlatában ahhoz, hogy mellőzhesse azon nemzeti rendelkezések alkalmazását, amelyek sérthetik az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikke szerinti *ne bis in idem* elvét, és ezáltal [a Charta] 50. cikkét. Összeegyeztethető-e az uniós joggal, és különösen annak általános elveivel, ideértve az uniós jog elsőbbségének és közvetlen hatályának elvét, a nemzeti rendelkezések alkalmazásának mellőzésére vonatkozó efféle nemzeti jogi feltétel?

2) Az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikke és a Charta 50. cikke szerinti *ne bis in idem* elvének hatálya alá tartozik-e az adóbűncselekmények miatti vádemelés megengedhetősége, ha korábban ugyanazon téves adatközlés miatt közigazgatási eljárás keretében meghatározott pénzbüntetést (adóbírságot) szabtak ki a vádlottra?

3) Befolyásolja-e a második kérdésre adandó választ az a tény, hogy ezeket a szankciókat oly módon kell összehangolni, hogy a rendes bíróságok a büntetőeljárásokban csökkenthetik a büntetést, ha a vádlottra ugyanazon téves adatközlés miatt adóbírságot is kiszabtak?

4) A [...] *ne bis in idem* elvének hatálya alatt bizonyos körülmények között megengedhető, hogy egy már vizsgált és szankcionált cselekmény vonatkozásában új eljárásban további szankciókat szabjanak ki. A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén teljesülnek-e a különböző szankciók külön eljárásokban történő kiszabásának a *ne bis in idem* elve szerinti feltételei, ha a későbbi eljárásban az ügy körülményeinek új és a korábbi eljárástól független vizsgálatára kerül sor?

5) Az adóbírságok kiszabásának és az adóbűncselekményekért való felelősség külön eljárásban történő vizsgálatának svéd rendszere mögött számos közérdekű indok húzódik meg [...]. A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén összeegyeztethető-e a *ne bis in idem* elvével a svéd rendszerhez hasonló rendszer, ha anélkül, hogy szükséges lenne tartózkodni akár az adóbírságok kiszabásától, akár az adóbűncselekményekért való felelősségről történő döntéstől, létre lehetne hozni egy olyan rendszert, amely nem tartozna a *ne bis in idem* elvének hatálya alá, oly módon, hogy – az adóbűncselekményért való felelősség felmerülése esetén – a skatteverket és adott esetben a közigazgatási bíróságok adóbírságok kiszabására vonatkozó döntési joga átszállna az adóbűncselekmények vádját vizsgáló rendes bíróságokra?”

A Bíróság hatásköréről

16 A svéd, a cseh és a dán kormány, továbbá Írország és a holland kormány, valamint az Európai Bizottság vitatja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatóságát. Szerintük a Bíróság csak akkor rendelkezne hatáskörrel e kérdések megválaszolására, ha a H. Åkerberg Franssonnal szemben kiszabott adóbírságok, valamint a vele szemben emelt, az alapeljárás tárgyát képező büntetőjogi vádak az uniós jog végrehajtásából erednének. Márpedig sem az adóbírságok kiszabásának alapját képező, sem pedig a büntetőeljárás alapjául szolgáló nemzeti jogszabályt illetően nem ez a helyzet. A Charta 51. cikkének

(1) bekezdése alapján tehát a fent említett bírságok és eljárások nem tartoznak a Charta 50. cikkében biztosított *ne bis in idem* elv hatálya alá.

17 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok eljárását illetően a Charta alkalmazási körét a Charta 51. cikkének (1) bekezdése határozza meg, amelynek értelmében a Charta rendelkezéseinek a tagállamok csak annyiban címzettjei, amennyiben az Unió jogát hajtják végre.

18 A Charta e cikke így megerősíti a Bíróság azzal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát, hogy a tagállamok eljárásainak milyen mértékben kell megfelelniük az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokból eredő követelményeknek.

19 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából ugyanis lényegében az következik, hogy az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat az uniós jog által szabályozott valamennyi tényállásra alkalmazni kell, az ilyen tényállásokon kívül azonban nem. A Bíróság ennyiben emlékeztetett már arra, hogy a Chartára tekintettel nem mérlegelheti az olyan nemzeti szabályozást, amely nem tartozik az uniós jog keretei közé. Ezzel szemben, amint az ilyen szabályozás az uniós jog alkalmazási körébe kerül, az előzetes döntéshozatal keretében eljáró Bíróságnak meg kell adnia minden ahhoz szükséges értelmezési szempontot, hogy a nemzeti bíróság mérlegelhesse e szabályozás azon alapvető jogokkal való összeegyeztethetőségét, amelyeknek a tiszteletben tartását biztosítja (lásd ebben az értelemben többek között a C-260/89. sz. ERT-ügyben 1991. június 18-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-2925. o.] 42. pontját; a C-299/95. sz. Kremzow-ügyben 1997. május 29-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2629. o.] 15. pontját; a C-309/96. sz. Annibaldi-ügyben 1997. december 18-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-7493. o.] 13. pontját; a C-94/00. sz. Roquette Frères ügyben 2002. október 22-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-9011. o.] 25. pontját; a C-349/07. sz. Sopropé-ügyben 2008. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-10369. o.] 34. pontját; a C-256/11. sz., Dereci és társai ügyben 2011. november 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 72. pontját, valamint a C-27/11. sz. Vinkov-ügyben 2012. június 7-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 58. pontját).

20 Az uniós alapvető jogok alkalmazási körének e meghatározását megerősítik a Charta 51. cikkéhez fűzött magyarázatok, amelyeket az EUSZ 6. cikk (1) bekezdése harmadik albekezdésének és a Charta 52. cikke (7) bekezdésének megfelelően figyelembe kell venni az említett cikk értelmezése során (lásd ebben az értelemben a C-279/09. sz. DEB-ügyben 2010. december 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-13849. o.] 32. pontját). Az említett magyarázatok szerint „az Unióban meghatározott alapvető jogok tiszteletben tartásának kötelezettsége csak akkor köti a tagállamokat, ha az uniós jog hatálya alatt járnak el”.

21 Következésképpen, mivel ha valamely nemzeti szabályozás az uniós jog alkalmazási körébe tartozik, a Charta által biztosított alapvető jogokat tiszteletben kell tartani, nem állhat fenn olyan tényállás, amelyre anélkül vonatkozna az uniós jog, hogy az említett alapvető jogokat alkalmazni kellene. Az uniós jog alkalmazhatósága magában foglalja a Charta által biztosított alapvető jogok alkalmazhatóságát.

22 Ezzel szemben, ha valamely jogi tényállás nem tartozik az uniós jog alkalmazási körébe, a Bíróság annak elbírálására nem rendelkezik hatáskörrel, a Charta esetleg hivatkozott rendelkezései pedig önmagukban nem alapozhatják meg e hatáskört (lásd ebben az értelemben a C-466/11. sz., Currà és társai ügyben 2012. július 12-én hozott végzés [az EBHT-ban még nem tették közzé] 26. pontját).

23 E megfontolások megfelelnek az EUSZ 6. cikk (1) bekezdésének háttérében álló megfontolásoknak, amely cikk szerint a Charta rendelkezései semmilyen módon nem terjesztik ki az Uniónak a Szerződésekben meghatározott hatásköreit. Hasonlóképp, a Charta 51. cikkének (2) bekezdése szerint a Charta az uniós jog alkalmazási körét nem terjeszti ki az Unió hatáskörein túl, továbbá nem hoz létre új hatásköröket vagy feladatokat az Unió számára, és nem módosítja a Szerződésekben meghatározott hatásköröket és feladatokat (lásd a fent hivatkozott Dereci és társai ügyben hozott ítélet 71. pontját).

24 A jelen esetben mindjárt az elején meg kell állapítani, hogy azok az adóbírságok és büntetőeljárások, amelyek Åkerberg Fransson ellen irányultak vagy irányulnak, részben a héával összefüggő bevallási kötelezettségeinek megszegéséhez kapcsolódnak.

25 Márpedig a héát illetően egyrészt a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 2. cikkéből, 250. cikkének (1) bekezdéséből és 273. cikkéből – amely átveszi többek között a hatodik irányelv 2. cikkében, valamint az ugyanezen irányelv 28h. cikkével megállapított 22. cikkének (4) és (8) bekezdésében foglalt rendelkezéseket –, másrészt pedig az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből következik, hogy minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen (lásd a C-132/06. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5457. o.] 37. és 46. pontját).

26 Ezenkívül az EUMSZ 325. cikk kötelezi a tagállamokat, hogy elrettentő hatású és hatékony intézkedésekkel küzdjenek az Unió pénzügyi érdekeit sértő jogellenes tevékenységek ellen, különösen pedig előírja velük szemben, hogy az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdése érdekében ugyanazokat az intézkedéseket tegyék meg, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek (lásd ebben az értelemben a C-367/09. sz., SGS Belgium és társai ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10761. o.] 40–42. pontját). Márpedig, mivel az Unió saját forrásai az Európai Közösségek saját forrásainak rendszeréről szóló, 2007. június 7-i 2007/436/EK, Euratom tanácsi határozat (HL L 163., 17. o.) 2. cikkének (1) bekezdése értelmében magukban foglalják többek között a harmonizált héa uniós szabályok alapján megállapított alapjának alkalmazásából származó bevételeket, közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog jog tiszteletben tartásával történő beszedése, másrészt pedig a vonatkozó héa-sajátforrás uniós költségvetés rendelkezésére bocsátása között, mivel az előbbi beszedése során történt mulasztás potenciálisan az utóbbi csökkenéséhez vezet (lásd ebben az értelemben a C-539/09. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2011. november 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 72. pontját).

27 Ebből következik, hogy az olyanokhoz hasonló adóbírságok és adócsalás miatt indított büntetőeljárások, mint amelyek a héával kapcsolatban szolgáltatott információk pontatlansága miatt az alapeljárásban érintett vádlott ellen irányultak vagy irányulnak, a 2006/112 irányelv 2. cikke, 250. cikkének (1) bekezdése és 273. cikke (korábban a hatodik irányelv 2. és 22. cikke), valamint az EUMSZ 325. cikk, vagyis az uniós jog végrehajtásának minősülnek a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében.

28 Az, hogy az említett adóbírságok és büntetőeljárások alapjául szolgáló nemzeti szabályozásokat nem a 2006/112 irányelv átültetése érdekében fogadták el, nem vonhatja kétségbe a fenti következtetést, mivel az alkalmazásuk az említett irányelv rendelkezései

megsértésének szankcionálására irányul, vagyis a Szerződésben a tagállamokkal szemben előírt azon kötelezettség teljesítésére hivatott, hogy hatékonyan szankcionálják az Unió pénzügyi érdekeit veszélyeztető magatartásokat.

29 Mindezek alapján, ha valamely tagállami bíróságnak olyan nemzeti rendelkezés vagy intézkedés alapvető jogokkal való összeegyeztethetőségét kell vizsgálnia, amely olyan helyzetben, amelyben a tagállamok eljárását nem teljes egészében az uniós jog határozza meg, a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jogot hajtja végre, a nemzeti hatóságok és bíróságok jogosultak az alapvető jogok védelmével kapcsolatos nemzeti követelményeket alkalmazni, feltéve hogy e követelmények alkalmazása nem veszélyezteti a Charta által biztosított védelem szintjét, ahogyan azt a Bíróság értelmezte, valamint az uniós jog elsőbbségét, egységességét és tényleges érvényesülését (ez utóbbi vonatkozásában lásd a C-399/11. sz. Melloni-ügyben 2013. február 26-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 60. pontját).

30 E vonatkozásban, ha a nemzeti bíróságoknak a Charta rendelkezéseit kell értelmezniük, lehetőségük van – adott esetben pedig kötelesek is – arra, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz forduljanak.

31 Az eddigi megfontolásokból következik, hogy a Bíróság hatáskörrel rendelkezik arra, hogy megválaszolja az előterjesztett kérdéseket, és megadjon minden ahhoz szükséges értelmezési szempontot, hogy a kérdést előterjesztő bíróság mérlegelhesse a nemzeti szabályozásnak a Charta 51. cikke szerinti *ne bis in idem* elvével való összeegyeztethetőségét.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A második, harmadik és negyedik kérdésről

32 E kérdésekkel, amelyeket együtt kell megválaszolni, a Haparanda tingsrátt lényegében azt kérdezi, hogy a Charta 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elvét akként kell-e értelmezni, hogy az kizárja, hogy valamely vádlott ellen adócsalás miatt büntetőeljárást indítsanak, ha ugyanazon téves adatközlési tényállás miatt vele szemben már adóbírságot szabtak ki.

33 Ami a Charta 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elvének az adócsalás miatt indított, az alapeljárás szerintihez hasonló büntetőeljárásokra történő alkalmazását illeti, az feltételezi, hogy a vádlottal szemben jogerős határozattal már megtett intézkedések büntető jellegűek.

34 E tekintetben mindjárt az elején meg kell állapítani, hogy a Charta 50. cikke nem zárja ki, hogy valamely tagállam a héával összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztásában megnyilvánuló ugyanazon tényállásra adójogi és büntetőjogi szankciók kombinációját alkalmazza. A héából származó bevételek teljes körű beszedésének biztosítása, ezáltal pedig az Unió pénzügyi érdekeinek védelme céljából a tagállamok szabadon választhatják meg az alkalmazandó szankciókat (lásd ebben az értelemben a 68/88. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1989. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1989., 2965. o.] 24. pontját; a C-213/99. sz., De Andrade-ügyben 2000. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-11083. o.] 19. pontját, valamint a C-91/02. sz., Hannl-Hofstetter ügyben 2003. október 16-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12077. o.] 17. pontját). Ez utóbbiak tehát ölthetik közigazgatási szankciók vagy büntetőjogi szankciók formáját, illetve lehetnek a kettő

kombinációi. A Charta 50. cikke csak akkor zárja ki, hogy ugyanazon tényállás alapján ugyanazon személlyel szemben büntetőeljárást indítsanak, ha az adóbírság az említett rendelkezés értelmében büntető jellegű, és jogerőssé vált.

35 Továbbá emlékeztetni kell arra, hogy az adóbírság büntető jellegének mérlegelése szempontjából három kritériumnak van jelentősége. Az első a jogsértés belső jog szerinti jogi minősítése, a második a jogsértés jellege, a harmadik pedig az érintett személlyel szemben kiszabható szankció természete és súlya (a C-489/10. sz. Bonda-ügyben 2012. június 5-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 37. pontja).

36 A kérdést előterjesztő bíróság feladata e szempontok alapján annak mérlegelése, hogy az adójogi és büntetőjogi szankciók nemzeti jogszabályokban előírt halmozásának vizsgálatát a jelen ítélet 29. pontja értelmében a nemzeti követelményekhez viszonyítva kell-e lefolytatni, ami adott esetben azt eredményezheti, hogy e bíróság e halmozást az említett követelményekkel ellentétesnek minősíti, feltéve hogy a fennmaradó szankciók hatékonyak, arányosak és elrettentőek (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 24. pontját; a C-326/88. sz. Hansen-ügyben 1990. július 10-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-2911. o.] 17. pontját; a C-167/01. sz. Inspire Art ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-10155. o.] 62. pontját; a C-230/01. sz. Penycoed-ügyben 2004. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-937. o.] 36. pontját, valamint a C-387/02., C-391/02. és C-403/02. sz., Berlusconi és társai egyesített ügyekben 2005. május 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-3565. o.] 65. pontját).

37 Az eddigi megfontolások összességéből következik, hogy a második, harmadik és negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Charta 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a héával összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztásában megnyilvánuló ugyanazon tényállásra egymást követően adójogi szankciót és büntetőjogi szankciót alkalmazzon, amennyiben az első szankció nem büntető jellegű, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Az ötödik kérdésről

38 Ötödik kérdésével a Haparanda tingsrátt lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a Charta 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elvével összeegyeztethető-e az olyan nemzeti szabályozás, amely adócsalás esetében lehetővé teszi az ugyanazon bíróság által kiszabott adójogi és büntetőjogi szankciók halmozását.

39 E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben szabályozott eljárás keretében kizárólag az ügyben eljáró és határozathozatalra hivatott nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak megítélése, hogy – tekintettel az ügy különleges jellemzőire – ítélete meghozatalához szükségesnek tartja-e az előzetes döntéshozatalt, és a Bíróságnak feltett kérdései relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni (lásd többek között a C-78/08–C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 30. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

40 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések relevanciájával kapcsolatos vélelem csak kivételesen dönthető meg, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával,

illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (lásd ebben az értelemben többek között a fent hivatkozott Paint Graphos és társai ügyben hozott ítélet 31. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

41 A jelen esetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott nemzeti jogszabály nem az, amelyet az alapeljárásban alkalmazni kell, jelenleg pedig a svéd jogrendszerben e jogszabály nem is létezik.

42 Az ötödik kérdést tehát elfogadhatatlannak kell nyilvánítani, mivel az EUMSZ 267. cikk keretében a Bíróságra ruházott feladat a tagállamok igazságszolgáltatásához való hozzájárulás, nem pedig általános vagy hipotetikus kérdésekről való jogi véleménynyilvánítás (lásd többek között a fent hivatkozott Paint Graphos és társai ügyben hozott ítélet 32. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

Az első kérdésről

43 Első kérdésével a Haparanda tingsrätt lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az olyan nemzeti bírósági gyakorlat, amely a nemzeti bíróságot terhelő, az EJEE és a Charta által biztosított valamely alapvető joggal ellentétes valamennyi rendelkezés alkalmazásának mellőzésére irányuló kötelezettséget attól a feltételtől teszi függővé, hogy az említett ellentét az érintett jogszabályi szövegekből vagy a rájuk vonatkozó ítélkezési gyakorlatból világosan kitűnjék.

44 Először is azzal kapcsolatban, hogy a nemzeti bíróságnak a nemzeti jog és az EJEE közötti ellentét esetén milyen következtetéseket kell levonnia, emlékeztetni kell arra, hogy jóllehet – mint azt az EUSZ 6. cikk (3) bekezdése megerősíti – az EJEE által biztosított alapvető jogok az uniós jogrend részét képezik mint annak általános elvei, továbbá jóllehet a Charta 52. cikkének (3) bekezdése azt a kötelezettséget írja elő, hogy a Chartában foglalt, az EJEE által biztosított jogoknak megfelelő jogok tartalmát és terjedelmét azonosnak kell tekinteni azokéval, amelyek az említett egyezményben szerepelnek, ez az egyezmény nem minősül az uniós jogrendbe szervesen beépülő jogforrásnak, mivel az Unió nem csatlakozott hozzá. Következésképpen az uniós jog nem szabályozza az EJEE és a tagállamok jogrendje közötti kapcsolatot, és nem határozza meg a nemzeti bíróság által abban az esetben levonandó következtetéseket sem, ha az ezen egyezmény által biztosított jogok és a nemzeti jog valamely szabálya ütközik (lásd ebben az értelemben a C-571/10. sz. Kamberaj-ügyben 2012. április 24-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 62. pontját).

45 A fentiek után azzal kapcsolatban, hogy a nemzeti bíróságnak a belső jogi rendelkezések és a Chartában biztosított jogok közötti ellentét esetén milyen következtetéseket kell levonnia, állandó ítélkezési gyakorlat, hogy az uniós jogi rendelkezéseket hatáskörének keretei között alkalmazni hivatott nemzeti bíróság köteles biztosítani e normák teljes érvényesülését, szükség esetén – saját hatáskörénél fogva – eltekintve a nemzeti jogszabályok e normákkal ellentétes rendelkezéseinek alkalmazásától, akár utólagosan is, anélkül hogy kérelmeznie vagy várnia kellene azok jogalkotói vagy bármilyen egyéb alkotmányos úton történő megsemmisítésére (a 106/77. sz. Simmenthal-ügyben 1978. március 9-én hozott ítélet [EBHT 1978., 629. o.] 21. és 24. pontja, a C-314/08. sz. Filipiak-ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-11049. o.] 81. pontja, valamint a C-188/10. és C-189/10. sz., Melki és Abdeli egyesített ügyekben 2010. június 22-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-5667. o.] 43. pontja).

46 Az uniós jog természetében rejlő követelményekkel ugyanis összeegyeztethetetlen lenne valamely nemzeti jogrendszer minden olyan rendelkezése, illetve minden olyan jogalkotási, közigazgatási vagy bírósági gyakorlat, amely csökkentené az uniós jog hatékonyságát azáltal, hogy megfosztja az e jog alkalmazására hatáskörrel rendelkező bíróságot azon jogtól, hogy már az alkalmazás időpontjában minden szükséges lépést megteheszen annak érdekében, hogy az uniós normák teljes hatékonyságának esetleges akadályát képező nemzeti jogszabályi rendelkezéseket félretegye (a fent hivatkozott Melki és Abdeli ügyben hozott ítélet 44. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Továbbá az EUMSZ 267. cikk értelmében az olyan uniós jogi rendelkezéssel kapcsolatos jogvitában eljáró nemzeti bíróság, amelynek a tartalma vagy terjedelme nem világos számára, jogosult, adott esetben pedig köteles a szóban forgó uniós jogi rendelkezést illetően értelmezési kérdésekkel a Bírósághoz fordulni (lásd ebben az értelemben a 283/81. sz., Cilfit és társai ügyben 1982. október 6-án hozott ítéletet [EBHT 1982., 3415. o.]).

48 A fentiekből következik, hogy az olyan bírósági gyakorlat, amely a nemzeti bíróságot terhelő, a Charta által biztosított valamely alapvető joggal ellentétes valamennyi rendelkezés alkalmazásának mellőzésére irányuló kötelezettséget attól a feltételtől teszi függővé, hogy az említett ellentét a Charta szövegéből vagy a rá vonatkozó ítélkezési gyakorlatból világosan kitűnjék, az uniós jogba ütközik, amennyiben e gyakorlat megfosztja a nemzeti bíróságot azon jogtól, hogy az említett rendelkezés e Chartával való összeegyeztethetőségét – adott esetben a Bírósággal együttműködve – teljes körűen mérlegelje.

49 Az eddigi megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy:

- az uniós jog nem szabályozza az EJEE és a tagállamok jogrendje közötti kapcsolatot, és nem határozza meg a nemzeti bíróság által abban az esetben levonandó következtetéseket sem, ha az ezen egyezmény által biztosított jogok és a nemzeti jog valamely szabálya ütközik;
- az olyan bírósági gyakorlat, amely a nemzeti bíróságot terhelő, a Charta által biztosított valamely alapvető joggal ellentétes valamennyi rendelkezés alkalmazásának mellőzésére irányuló kötelezettséget attól a feltételtől teszi függővé, hogy az említett ellentét a Charta szövegéből vagy a rá vonatkozó ítélkezési gyakorlatból világosan kitűnjék, az uniós jogba ütközik, amennyiben e gyakorlat megfosztja a nemzeti bíróságot azon jogtól, hogy az említett rendelkezés e Chartával való összeegyeztethetőségét – adott esetben a Bírósággal együttműködve – teljes körűen mérlegelje.

A költségekről

50 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) **Az Európai Unió alapjogi chartájának 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a hozzáadottérték-adóval összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztásában megnyilvánuló ugyanazon tényállásra**

egymást követően adójogi szankciót és büntetőjogi szankciót alkalmazzon, amennyiben az első szankció nem büntető jellegű, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

2) Az uniós jog nem szabályozza az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában 1950. november 4-én kelt európai egyezmény és a tagállamok jogrendje közötti kapcsolatot, és nem határozza meg a nemzeti bíróság által abban az esetben levonandó következtetéseket sem, ha az ezen egyezmény által biztosított jogok és a nemzeti jog valamely szabálya ütközik.

Az olyan bírósági gyakorlat, amely a nemzeti bíróságot terhelő, az Európai Unió alapjogi chartája által biztosított valamely alapvető joggal ellentétes valamennyi rendelkezés alkalmazásának mellőzésére irányuló kötelezettséget attól a feltételtől teszi függővé, hogy az említett ellentét a charta szövegéből vagy a rá vonatkozó ítélkezési gyakorlatból világosan kitűnjék, az uniós jogba ütközik, amennyiben e gyakorlat megfosztja a nemzeti bíróságot azon jogtól, hogy az említett rendelkezés e chartával való összeegyeztethetőségét – adott esetben az Európai Unió Bíróságával együttműködve – teljes körűen mérlegelje.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.