



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2023. május 4.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – 273. cikk – Az adóbizonylat kiállításának elmulasztása – Az Európai Unió Alapjogi Chartája – 50. cikk – *A ne bis in idem* elve – Büntető jellegű közigazgatási szankciók halmozása ugyanazon cselekmény miatt – 49. cikk, (3) bekezdés – A büntetések arányossága – 47. cikk – Hatékony jogorvoslathoz való jog – A szankció azonnali végrehajtására vonatkozó bírósági felülvizsgálat terjedelme”

A C-97/21. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Blagoevgrad (blagoevgradi közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2021. február 16-án érkezett, 2021. február 12-i határozatával terjesztett elő

az **MV – 98**

és

a **Nachalnik na otdel „operativni deynosti” – Sofia v Glavna direksia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, P. G. Xuereb, T. von Danwitz (előadó), A. Kumin és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: M. Campos Sánchez-Bordona,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a bolgár kormány képviseletében M. Georgieva és L. Zaharieva, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– az Európai Bizottság képviselőiben D. Drambozova, C. Giolito és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 273. cikkének, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkének, 49. cikke (3) bekezdésének és 50. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az MV – 98 társaság és a Nachalnik na otdel „operativni deynosti” – Sofia v Glavna direksia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (az „Operatív tevékenységek” osztály vezetője – Szófia város, a nemzeti adóhatóság központi közigazgatási hivatalának Adóellenőrzési Főigazgatósága, Bulgária) között egy olyan üzlethelyiség zárolására irányuló intézkedés tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyben az MV – 98 egy doboz cigarettát adóbizonylat kiállításának elmulasztásával adott el.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a hozzáadottérték-adó (héta) hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés.
- 4 Ezen irányelv 273. cikke a következőképpen 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.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A bolgár jog

A héatörvény

- 5 A 2006. július 21-i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény; a DV 2006. augusztus 4-i 63. száma, 8. o.) alapügy tényállására alkalmazandó változata (a továbbiakban: héatörvény) 118. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Minden személy, akár nyilvántartásba vették a jelen törvény alapján, akár nem, köteles az üzlethelyiségben teljesített szállításokat és értékesítéseket írásban rögzíteni és nyilvántartani oly módon, hogy pénztári bizonylatot ad ki adókészülékkel (nyugta) vagy integrált üzletvezetési rendszer útján (rendszerjegy), függetlenül attól, hogy kérnek-e más adóigazolást. A címzettnek meg kell kapnia a nyugtát vagy a rendszerjegyet, és azt addig kell megőriznie, amíg el nem hagyja a helyiséget.”

- 6 E törvény 185. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(1) A 118. cikk (1) bekezdése szerinti bizonylat kiállításának elmulasztása a vállalkozónak nem minősülő természetes személyek esetén 100-tól 500 bolgár leváig [BGN] terjedő pénzbírsággal, jogi személyek és egyéni vállalkozók esetén 500-tól 2000 BGN-ig terjedő pénzbírsággal sújtható.

(2) Az (1) bekezdésben foglalt eseteken kívül az a személy, aki a 118. cikkben vagy az e cikket végrehajtó valamely jogszabályban meghatározott jogsértést követ el vagy tesz lehetővé, 300 BGN-től 1000 BGN-ig terjedő pénzbírsággal sújtható a vállalkozónak nem minősülő természetes személyek esetén, illetve 3000 BGN-től 10 000 BGN-ig terjedő pénzbírsággal sújtható jogi személyek és egyéni vállalkozók esetében. Amennyiben a jogsértés nem jár azzal, hogy nem tüntetik fel az adóbevételt, az (1) bekezdésben előírt szankciókat kell kiszabni.”

- 7 Az említett törvény 186. cikke így rendelkezik:

„(1) Az előírt pénzbírságoktól vagy pénzügyi szankcióktól függetlenül a helyiség legfeljebb 30 napos zárolásában álló közigazgatási kényszerintézkedést kell alkalmazni azon személlyel szemben, aki:

1. nem tartja be a következő eljárást:

a) a megfelelő értékesítési bizonylat kiállítása a szállításra/értékesítésre megállapított eljárásnak megfelelően.

[...]

(3) Az (1) bekezdés szerinti közigazgatási kényszerintézkedést az adóhatóság vagy az általa felhatalmazott tisztviselő indokolt határozatával rendelik el.

(4) A (3) bekezdés szerinti határozattal szemben a közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyvben előírt eljárásnak megfelelően lehet jogorvoslattal élni.”

- 8 Ugyanezen irányelv 187. cikkének (1) és (4) bekezdése így szól:

„(1) A 186. cikk (1) bekezdése szerinti közigazgatási kényszerintézkedés alkalmazása esetén a személy helyiségébe vagy helyiségeibe való belépést szintén meg kell tiltani, és az e helyiségekben

és a hozzájuk tartozó tárolókban található vagyontárgyakat a személynek vagy megbízottjának el kell távolítania. Az intézkedés azon helyiségre vagy helyiségekre alkalmazandó, ahol a jogsértést megállapították, akkor is, ha a zároláskor a helyiséget vagy a helyiségeket harmadik személy üzemelteti, ha e harmadik személy tudja, hogy a helyiséget zárolják. A nemzeti adóhatóság az internetes oldalán közzéteszi a zárolandó üzlethelyiségek listáját és e helyiségek elhelyezkedését. Úgy kell tekinteni, hogy az adott személy tud a zárolásról, ha a helyiségben véglegesen elhelyezik a zárolást elrendelő hirdetményt, vagy ha a zárolandó üzlethelyiségnek és elhelyezkedésének adatait közzé teszik a hatóság internetes oldalán.

[...]

(4) A jogsértés elkövetőjének kérelmére, és feltéve, hogy ez utóbbi bizonyítja, hogy a pénzbírság vagy a pénzbüntetés teljes összegét megfizette, a hatóság megszünteti az általa elrendelt közigazgatási kényszerintézkedést. A zár feloldásának feltételét képezi a jogsértő együttműködése. Visszaesés esetén a helyiség zárolás alól való feloldása a zárolást követő egy hónapon belül nem engedélyezett.”

9 A héatörvény 188. cikke értelmében:

„A 186. cikk (1) bekezdése szerinti közigazgatási kényszerintézkedés a közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyvben meghatározott feltételek szerint azonnal végrehajtható.”

10 Ugyanezen törvény 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A szabálysértésekről és a közigazgatási szankciókról szóló törvény szabályozza a jelen törvény és az azt végrehajtó normatív aktusok megsértésének megállapítását, a közigazgatási szankciókat kiszabó határozatok elfogadását és végrehajtását, valamint az e határozatokkal szembeni jogorvoslatokat.

(2) A szabálysértést a behajtási szolgálatok állapítják meg, és a közigazgatási szankciókat kiszabó határozatokat a nemzeti adóhatóság ügyvezető igazgatója vagy az általa erre felhatalmazott tisztviselő fogadja el.”

A közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv

11 Az Administrativnoprotssetsualen kodeks (a közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv; a DV 2006. április 11-i 30. száma) alapügy tényállására alkalmazandó változata 6. cikkének (5) bekezdése értelmében a közigazgatási hatóságoknak tartózkodniuk kell az olyan cselekményektől és magatartásoktól, amelyek az elérni kívánt célhoz képest nyilvánvalóan aránytalan károkat okozhatnak.

12 E törvénykönyv 60. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A közigazgatási aktus tartalmazza az azonnali végrehajthatóságról szóló rendelkezést, ha azt az állampolgárok élete vagy egészsége megköveteli, illetve az állam vagy különösen fontos közérdek védelme érdekében szükséges, ha fennáll annak a veszélye, hogy a határozat végrehajtása kudarcot vall, vagy jelentősen akadályozva legyen, vagy ha a késedelmes végrehajtás súlyos vagy nehezen helyrehozható kárt okozna, vagy akár ha azt valamelyik fél kéri a számára különösen fontos érdekeinek védelme érdekében. Ez utóbbi esetben a közigazgatási hatóság megfelelő biztosítékot követel.

(2) Az azonnali végrehajthatóságról szóló rendelkezést indokolni kell.

[...]

(5) Az azonnali végrehajtást elrendelő vagy megtagadó rendelkezéssel szemben a közigazgatási hatóság útján lehet keresetet benyújtani a bírósághoz a végzés közlésétől számított három napon belül, függetlenül attól, hogy a közigazgatási aktussal szemben jogorvoslattal éltek-e, vagy sem.

(6) A fellebbezést tanácsban a lehető legrövidebb időn belül idézés kibocsátása nélkül meg kell vizsgálni. A jogorvoslat nem függeszti fel az azonnali végrehajtást, de a bíróság a jogorvoslati kérelem végleges elbírálásáig felfüggesztheti az azonnali végrehajtást.

(7) A megtámadott rendelkezés hatályon kívül helyezése esetén a bíróság érdemben határoz. Ha az azonnali végrehajtást megszüntetik, a közigazgatási hatóságnak vissza kell állítania a végrehajtás előtti helyzetet.

(8) A bíróság végzése ellen jogorvoslattal lehet élni.”

13 Az említett törvénykönyv 128. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a közigazgatási bíróságok rendelkeznek hatáskörrel többek között a közigazgatási aktusok megváltoztatására vagy hatályon kívül helyezésére irányuló ügyekben.

14 Ugyanezen törvénykönyvnek „A közigazgatási aktus végrehajtásának felfüggesztése” című 166. cikke az (1) és (2) bekezdésében a következőket írja elő:

„(1) A jogorvoslat felfüggeszti a közigazgatási aktus végrehajtását.

(2) Az ítélet jogerőre emelkedéséig a bíróság a felperes kérelmére az eljárás bármely szakaszában felfüggesztheti a 60. cikk (1) bekezdésében említett aktust kibocsátó hatóság végleges rendelkezésével elrendelt azonnali végrehajtást, amennyiben az azonnali végrehajtás a felperesnek súlyos vagy nehezen helyrehozható kárt okozhat. [...]”

A szabálysértésekről és a közigazgatási szankciókról szóló törvény

15 A Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (a szabálysértésekről és közigazgatási szankciókról szóló törvény; a DV 1969. november 28-i 92. száma) alapügy tényállására alkalmazandó változatának (a továbbiakban: a szabálysértésekről és közigazgatási szankciókról szóló törvény) 22. cikke értelmében közigazgatási kényszerintézkedések alkalmazhatók a szabálysértések elkerülése és megszüntetése, valamint e szabálysértések hátrányos következményeinek elkerülése és kiküszöbölése érdekében.

16 E törvény 27. cikkének (1), (2), (4) és (5) bekezdése értelmében:

„(1) A közigazgatási szankciót a jelen törvény rendelkezéseinek megfelelően, az elkövetett szabálysértésre előírt határokon belül kell meghatározni.

A szankció megállapítása során figyelembe kell venni a szabálysértés súlyát, a szabálysértés elkövetésének indokait és az egyéb enyhítő és súlyosító körülményeket, valamint az elkövető vagyoni helyzetét.

[...]

(4) A 15. cikk (2) bekezdésében említett esetek kivételével a szabálysértésekre vonatkozó szankciók nem helyettesíthetők enyhébb szankciókkal.

(5) Az sem megengedett, hogy a szankciót az előírt minimális szankció alatt határozzák meg, legyen szó bírságról vagy valamely meghatározott szakma vagy tevékenység gyakorlásától való ideiglenes eltiltásról.”

- 17 Az említett törvény 59. cikke értelmében a szabálysértési határozat ellen a kézbesítéstől számított egy héten belül jogorvoslással lehet élni a Rayonen sad (kerületi bíróság) előtt.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 18 Az MV – 98, amelynek fő tevékenysége a cigarettákhoz hasonló termékek vásárlása és viszonteladása, e célból üzlethelyiséget üzemeltet Gotse Delchevben (Bulgária).
- 19 2019. október 9-én az e kereskedelmi üzlethelyiségben végzett ellenőrzés alkalmával a bolgár adóhatóság megállapította, hogy az MV – 98 elmulasztotta nyilvántartásba venni egy 5,20 BGN (hozzávetőleg 2,60 euró) értékű cigarettásdoboz értékesítését, és elmulasztotta kiállítani az ezen értékesítéshez kapcsolódó adóbizonylatot. E jogcímen megállapították a héatörvény 118. cikke (1) bekezdésének megsértését.
- 20 Az adóhatóság egyrészt a héatörvény 185. cikkének megfelelően pénzbírságot szabott ki az MV – 98-re, másrészt pedig ugyanezen törvény 186. cikke alapján közigazgatási kényszerintézkedést rendelt el a szóban forgó helyiség 14 napos időtartamra történő zárolása formájában. Ez utóbbi intézkedéshez a közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv 60. cikke alapján azonnali végrehajtás elrendelése is kapcsolódott, mivel e hatóság úgy ítélte meg, hogy ezen azonnali végrehajtás elengedhetetlen az állam, és különösen az államkincstár érdekeinek védelméhez.
- 21 Az MV – 98 a zárolási intézkedéssel szemben keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, arra hivatkozva, hogy ez az intézkedés aránytalan, tekintettel a kifogásolt értékesítés minimális értékére, és arra a tényre, hogy a héatörvény 118. cikke (1) bekezdésének első megsértéséről volt szó.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság, miután megállapította, hogy a héatörvény a héairányelv rendelkezéseit ülteti át, és az uniós jog végrehajtásának minősül, arra keresi a választ, hogy összeegyeztethető-e a Charta 50. cikkével az említett törvény 185. és 186. cikkével bevezetett szabályozás.
- 23 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a héatörvény 118. cikke (1) bekezdésének megsértése esetén e törvény nem csupán pénzbírság kiszabását írja elő 185. cikkében, hanem 186. cikkében azt a kötelezettséget is, hogy ugyanazon tényállás alapján a szóban forgó helyiség zárolására irányuló kényszerintézkedést rendeljenek el. E bíróság hozzáteszi, hogy mind a pénzügyi szankció, mind a zárolás a Charta 50. cikke és a Bíróság ítélkezési gyakorlata, különösen a 2012. június 5-i Bonda ítélet (C-489/10, EU:C:2012:319) értelmében vett büntető jelleget ölt. Egyébként pedig a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) is büntető jellegűnek minősítette a zárolást.

- 24 Márpedig a pénzügyi szankciót és a zárolást különböző és önálló eljárások eredményeként szabják ki. Ezenkívül, ha e két intézkedés ellen jogorvoslással lehet élni, az különböző bíróságok, nevezetesen a pénzügyi szankció esetén a kerületi bíróság, és a zárolás esetén a közigazgatási bíróság hatáskörébe tartozik. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megjegyzi, hogy a bolgár eljárási szabályok nem írják elő az eljárás felfüggesztésének lehetőségét a másik eljárás lezárásáig, így nem létezik olyan koordinációs mechanizmus, amely lehetővé tenné az elkövetett szabálysértés súlyához viszonyított arányosság követelményének tiszteletben tartását. Így a héatörvény 185. és 186. cikkével bevezetett szabályozás nem felel meg a Bíróság ítélkezési gyakorlatában, különösen a 2018. március 20-i Menci ítéletben (C-524/15, EU:C:2018:197) kialakított kritériumoknak.
- 25 Végül a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az a bírósági felülvizsgálat, amelynek a zárolásra vonatkozó intézkedés azonnali végrehajtását elrendelő rendelkezés képezi tárgyát, megfelel-e a Charta 47. cikkében foglalt követelményeknek. E tekintetben kifejti, hogy az ilyen rendelkezéssel szemben benyújtott keresetet elbíráló bíróság nem vizsgálhatja felül a tényállást, mivel azt bizonyítottanak kell tekinteni, amennyiben szerepel az adóhatóság által a kereskedelmi helyiségben végzett ellenőrzésről készített jegyzőkönyvben. Így az eljáró bíróság csak az állam érdekeinek védelmét és az érintett személy súlyos vagy nehezen helyrehozható kárának kockázatát mérlegelheti.
- 26 Ilyen körülmények között az Administrativen sad – Blagoevgrad (blagoevgradi közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 273. cikkét és [a Charta] 50. cikkét, hogy azokkal nem ellentétes az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló, olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy ugyanazon személlyel szemben együttesen közigazgatási kényszerintézkedés elrendelésére irányuló közigazgatási eljárást és vagyoni szankció kiszabására irányuló közigazgatási eljárást is indítsanak egy olyan cselekmény miatt, amely abban nyilvánul meg, hogy termékek értékesítését nem vették nyilvántartásba és nem rögzítették az értékesítésről szóló bizonylat kiállításával?

Az e kérdésre adandó igenlő válasz esetén úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 273. cikkét és [a Charta] 52. cikkének (1) bekezdését, hogy azokkal ellentétes az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló, olyan nemzeti szabályozás, amely lehetővé teszi, hogy ugyanazon személlyel szemben együttesen közigazgatási kényszerintézkedés elrendelésére irányuló közigazgatási eljárást és vagyoni szankció kiszabására irányuló közigazgatási eljárást is indítsanak egy olyan cselekmény miatt, amely abban nyilvánul meg, hogy termékek értékesítését nem vették nyilvántartásba és nem rögzítették az értékesítésről szóló bizonylat kiállításával, ha figyelembe vesszük, hogy e szabályozás a két eljárás lefolytatására vonatkozóan hatáskörrel rendelkező hatóságok és a bíróságok számára nem írja elő egyúttal azt a kötelezettséget, hogy biztosítsák az arányosság elvének hatékony alkalmazását valamennyi halmozott intézkedés együttes súlyának a konkrét jogsértés súlyához viszonyított aránya tekintetében?

2. Ha a jelen ügyben [a Charta] 50. cikke és 52. cikkének (1) bekezdése nem alkalmazható, akkor úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 273. cikkét, valamint [a Charta] 49. cikkének (3) bekezdését, hogy azokkal ellentétes a ZDDS [Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (héatörvény)] 186. cikkének (1) bekezdésében foglaltakhoz hasonló nemzeti jogszabály, amely egy olyan cselekmény miatt, amely abban nyilvánul meg, hogy termékek értékesítését nem

vették nyilvántartásba és nem rögzítették az értékesítésről szóló bizonylat kiállításával, ugyanazon személlyel szemben a ZDDS 185. cikkének (2) bekezdése szerinti vagyoni szankció kiszabása mellett az üzlethelyiségek zárolására vonatkozó közigazgatási kényszerintézkedés legfeljebb 30 napos időtartamra történő elrendelését írja elő?

3. Úgy kell-e értelmezni [a Charta] 47. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal nem ellentétesek az olyan intézkedések, amelyeket a nemzeti jogalkotó a [héairányelv] 273. cikke szerinti érdek biztosítása céljából vezetett be, mint például a legfeljebb 30 napos időtartamra elrendelt, üzlethelyiségek zárolására vonatkozó közigazgatási kényszerintézkedés valamely vélelmezett közérdek védelme céljából történő azonnali végrehajtása, ha az ezzel szembeni bírói jogvédelem valamely összehasonlítható ellentétes magánérdek értékelésére korlátozódik?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 27 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 273. cikkét és a Charta 50. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalannyal szemben ugyanazon adókötelezettség megsértése miatt, különböző és önálló eljárások eredményeként pénzbírságot és kereskedelmi helyiség zárolásában álló intézkedést lehet alkalmazni, amennyiben az említett intézkedések ellen különböző bíróságok előtt lehet jogorvoslattal élni.

Az elfogadhatóságról

- 28 A Bizottság arra hivatkozik, hogy az első kérdés elfogadhatatlan, mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem felel meg a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikkében foglalt követelményeknek, hiszen az alapeljárás felperesével szemben kiszabott pénzbírságot illetően a kérdést előterjesztő bíróság nem állapítja meg kellő pontossággal az alapeljárás jogi és ténybeli hátterét.
- 29 Az eljárási szabályzat 94. cikkének a) és b) pontja értelmében az előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek tartalmaznia kell „a jogvita tárgyának, valamint a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított releváns tények rövid [ismertetését], vagy legalább a kérdések alapját képező tények [ismertetését]”, valamint „az ügyben esetlegesen alkalmazandó nemzeti rendelkezések [tartalmát], és – adott esetben – a vonatkozó nemzeti ítélkezési [gyakorlatot]”.
- 30 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban rögzített információknak ugyanis nemcsak azt kell lehetővé tenniük, hogy a Bíróság hasznos választ adjon, hanem azt is, hogy a tagállamok kormányai, valamint az érdekelt felek az Európai Unió Bíróság alapokmánya 23. cikkének megfelelően benyújthassák észrevételeiket. Biztosítani kell e lehetőség védelmét, tekintettel arra, hogy az említett cikk értelmében az érdekelt felekkel csak az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokat közlik (lásd ebben az értelemben: 2016. július 5-i Ognyanov ítélet, C-614/14, EU:C:2016:514, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 31 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tartalmazza az alapeljárás tárgyának és a releváns tényeknek a bemutatását, és bemutatja a releváns nemzeti rendelkezéseket, ideértve a héatörvény 118. cikke (1) bekezdésének megsértése esetén kiszabott pénzbírságra vonatkozó rendelkezéseket is.
- 32 Ezenkívül az előzetes döntéshozatali eljárásban részt vevő tagállamok kormányai, valamint a Bizottság által előterjesztett észrevételekből kitűnik, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő információk lehetővé tették számukra, hogy hasznosan állást foglaljanak az előterjesztett kérdéssel kapcsolatban.
- 33 Ilyen körülmények között az első kérdés elfogadható.

Az ügy érdeméről

- 34 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti adóhatóságok által a héa területén kiszabott közigazgatási szankciók a héairányelv 2. és 273. cikke, és így a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az uniós jog végrehajtásának minősülnek. Következésképpen tiszteletben kell tartaniuk a Charta 50. cikkében biztosított alapvető jogot (lásd ebben az értelemben: 2022. május 5-i BV ítélet, C-570/20, EU:C:2022:348, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 35 E tekintetben a Charta 50. cikke úgy rendelkezik, hogy „[s]enki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az Unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték”. Ily módon a *ne bis in idem* elve tiltja az e cikk értelmében büntető jellegű eljárások és szankciók halmozását ugyanazon cselekmények miatt ugyanazon személlyel szemben (2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 A jelen esetben nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó intézkedéseket ugyanazon vállalkozással, nevezetesen az alapeljárás felperesével szemben, ugyanazon cselekmény, vagyis olyan cigarettaértékesítés miatt alkalmazták, amelyet nem vettek nyilvántartásba, és amelyet nem rögzítettek adóbizonylat kiállításával. Ezenkívül mind a kérdést előterjesztő bíróság, mind a bolgár kormány által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy ezeket az intézkedéseket különböző és önálló eljárások eredményeként fogadták el.
- 37 Ebben az összefüggésben a Charta 50. cikke alkalmazhatóságának megállapítása érdekében azt is meg kell vizsgálni, hogy az érintett intézkedések, azaz a héatörvény 185. cikke alapján kiszabott pénzbírságot, valamint az alapeljárás felperese üzlethelyiségének zárolását ugyanezen törvény 186. cikke alapján „büntető jellegű szankcióknak” lehet-e minősíteni.

– Az alapügyben szóban forgó intézkedések büntető jellegéről

- 38 Az érintett eljárások és szankciók büntető jellegének értékelését illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint három kritérium releváns. Az első kritérium a jogsértés belső jog szerinti jogi minősítése, a második a jogsértés jellege, a harmadik pedig az érintett személlyel szemben kiszabható büntetés súlyossága (lásd ebben az értelemben: 2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 39 Bár a kérdést előterjesztő bíróság feladata – e kritériumok tükrében – annak megítélése, hogy az érintett eljárások és szankciók a Charta 50. cikke értelmében vett büntető jelleget öltenek-e, a Bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során szükség esetén pontosításokat adhat, amelyek célja, hogy iránymutatást adjon ennek a bíróságnak az értelmezés során (lásd ebben az értelemben: 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 40 A jelen ügyben az első kritériumot illetően a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott információkból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó eljárások és intézkedések a belső jogban közigazgatási jellegűnek minősülnek.
- 41 Mindazonáltal a Charta 50. cikke nem csupán azon eljárásokra és szankciókra alkalmazandó, amelyeket a nemzeti jog „büntető” jellegűnek minősít, hanem – a belső jogi minősítéstől függetlenül – kiterjed mindazon eljárásokra és szankciókra, amelyeket a jelen ítélet 38. pontjában hivatkozott másik két kritérium alapján büntető jellegűnek kell tekinteni. Az ilyen jelleg ugyanis magából a szóban forgó jogsértés jellegéből és az azzal járó szankciók súlyából eredhet (lásd ebben az értelemben: 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 30. pont; 2021. június 22-i Latvijas Republikas Saeima [Büntetőpontok] ítélet, C-439/19, EU:C:2021:504, 88. pont).
- 42 A jogsértés jellegére vonatkozó, második kritérium kapcsán azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó intézkedés célja kifejezetten a megtorlásra irányul-e, és pusztán az, hogy megelőzésre irányuló célt is követ, nem foszthatja meg azt a büntetőjogi szankcióként való minősítéstől. A büntetőjogi szankciók ugyanis a jellegüknél fogva egyaránt szolgálják a jogellenes magatartás megtorlását és megelőzését. Ellenben egy olyan intézkedés, amely csupán az adott jogsértéssel okozott kár megtérítésére korlátozódik, nem ölt büntető jelleget (lásd ebben az értelemben: 2021. június 22-i Latvijas Republikas Saeima [Büntetőpontok] ítélet, C-439/19, EU:C:2021:504, 89. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 43 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy mindkét, az alapügyben szóban forgó intézkedés a héával kapcsolatos jogsértésektől való elrettentésre és azok visszaszorítására irányul.
- 44 Bár a bolgár és a lengyel kormány írásbeli észrevételeiben azt állította, hogy a zárolásra irányuló intézkedés célja biztosítási, és nem büntető jellegű, rá kell mutatni arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint ezen intézkedés nem irányul sem az adókövetelések behajtásának vagy a bizonyítékok gyűjtésének lehetővé tételére, sem pedig a bizonyítékok elrejtésének megakadályozására. Amint arról a szabálysértésekről és a közigazgatási szankciókról szóló törvény 22. cikke tanúskodik, az említett intézkedés az elkövetett szabálysértések megszüntetésére és az új jogsértések elkövetésének megelőzésére irányul azáltal, hogy megakadályozza az érintett vállalkozót kereskedelmi telephelyének üzemeltetésében. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a zárolásra irányuló intézkedés egyszerre megelőző és megtorló célt követ, mivel arra is irányul, hogy visszatartsa az érintett személyeket a héatörvény 118. cikkének (1) bekezdésében előírt kötelezettség megsértésétől.
- 45 A harmadik kritériumot, vagyis az alapügyben szóban forgó intézkedések szigorúságának fokát illetően meg kell állapítani, hogy – amint arra a Bizottság az írásbeli észrevételeiben rámutatott – úgy tűnik, hogy az említett intézkedések mind magas fokú szigorot mutatnak.

- 46 E tekintetben pontosítani kell, hogy a súlyosság fokát a vonatkozó rendelkezésekben előírt büntetési tétel felső határa alapján kell értékelni (lásd ebben az értelemben: EJEb, 2003. október 9-i Ezech és Connors kontra Egyesült Királyság ítélet, CE:ECHR:2003:1009JUD003966598, 120. §).
- 47 Márpedig az egyetlen üzlethelyiséggel rendelkező egyéni vállalkozó számára a 30 napra szóló zárolás súlyosnak minősíthető, mivel különösen megakadályozza a tevékenységét, és így megfosztja jövedelmétől.
- 48 Ami a pénzbírságot illeti, az a tény, hogy az első szabálysértés esetén annak összege nem lehet alacsonyabb 500 BGN-nél (hozzávetőleg 250 euró), és akár 2000 BGN-ig (hozzávetőleg 1000 euró) is terjedhet, akárcsak az alapügyben szóban forgó cigarettásdoboz értékesítése során elkerült, 1 BGN-nél (hozzávetőleg 0,50 euró) alacsonyabb összegű héa és a kiszabott szankció – amely a bolgár kormány tájékoztatása szerint eléri az 500 BGN-t (hozzávetőleg 250 euró) – közötti viszony is az említett szankció szigorú jellegéről tanúskodik.
- 49 Ebben az összefüggésben, ha – amint az a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott információkból kitűnik – az alapügyben szóban forgó intézkedéseket büntető jellegű szankcióknak kell minősíteni, úgy kell tekinteni, hogy e szankciók halmozása a Charta 50. cikkében biztosított alapvető jog korlátozását eredményezi.
- *A Charta 50. cikkében biztosított alapvető jog korlátozásának esetleges igazolásáról*
- 50 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Charta 50. cikkében biztosított alapvető jog korlátozása a Charta 52. cikkének (1) bekezdése alapján igazolható (2022. március 22-i bpost ítélet, C-117/20, EU:C:2022:202, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 51 A Charta 52. cikke (1) bekezdésének első mondata szerint a Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által és e jogok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható. Az említett bekezdés második mondata szerint 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.
- 52 A jelen ügyben először is, ami azt a feltételt illeti, amely szerint a Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak törvény által korlátozható, az említett feltétel teljesül, mivel a héatörvény a 118. cikke (1) bekezdésének megsértése esetén kifejezetten előírja a pénzbírság és az érintett üzlethelyiség zárolásának halmozott alkalmazását.
- 53 Másodszor, ami a Charta 50. cikkében biztosított alapvető jog lényeges tartalmának tiszteletben tartását illeti, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az ilyen halmozásra főszabály szerint korlátozott feltételek vonatkoznak, biztosítva ezáltal, hogy maga az ezen 50. cikkben biztosított jog ne kérdőjeleződjön meg (lásd ebben az értelemben: 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 43. pont).
- 54 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az automatikus halmozódás, amelyre nem vonatkozik semmilyen, korlátozott feltétel, nem tekinthető úgy, hogy tiszteletben tartja e jog lényeges tartalmát.

- 55 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság és a bolgár kormány által nyújtott információkból kitűnik, hogy úgy tűnik, hogy a héatörvény 185. cikkében, illetve 186. cikkében előírt két intézkedés halmozása automatikus jellegű, mivel abban az esetben, ha e törvény 118. cikke (1) bekezdésének egyetlen és ugyanazon megsértését elkövették, az adóhatóság köteles szisztematikusan alkalmazni ezen intézkedések közül az egyiket és a másikat is. Úgy tűnik tehát, hogy az ilyen halmozásra nem vonatkoznak a jelen ítélet 53. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett „korlátozott feltételek”, így úgy tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem tartalmazza a Charta 50. cikkében előírt jog lényeges tartalma tiszteletben tartásának biztosításához szükséges keretet.
- 56 Ami harmadszor az arányosság elvének tiszteletben tartását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az megköveteli, hogy az olyan nemzeti szabályozásban előírt eljárások és szankciók halmozása, mint amelyről az alapügyben szó van, ne haladja meg az e szabályozás által kitűzött jogszerű célok eléréséhez szükséges mértéket, beleértve, hogy amennyiben több megfelelő intézkedés kínálkozik, a kevésbé korlátozó intézkedéshez kell folyamodni, és az okozott hátrányok a kitűzött célokhoz képest nem lehetnek aránytalanul nagyok (2022. május 5-i BV ítélet, C-570/20, EU:C:2022:348, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 57 E tekintetben a Bíróság pontosította, hogy az ilyen nemzeti szabályozásnak világos és pontos előírásokat kell tartalmaznia, amelyek lehetővé teszik a jogalany számára, hogy előre lássa, mely cselekedetek és mulasztások vonhatják maguk után az eljárások és a szankciók ilyen halmozását, továbbá biztosítják az eljárások összehangolását, annak érdekében, hogy az egymástól függetlenül lefolytatott büntető jellegű eljárások halmozásából eredő többletteleher a feltétlenül szükséges mértékre korlátozódjon, végül pedig, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya megfeleljen az adott jogsértés súlyának (2022. május 5-i BV ítélet, C-570/20, EU:C:2022:348, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 58 A jelen esetben, bár nem vitatott, hogy az olyan intézkedések, mint amelyekről az alapügyben szó van, a héa pontos beszedésének biztosítására és az adócsalás megakadályozására irányulnak, amelyek a héairányelv 273. cikkében említett közérdekű célok, és hogy a héatörvény érintett rendelkezései alkalmasak e célok elérésére, valamint egyszerre kellően egyértelműek és pontosak, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az említett rendelkezések biztosítják-e az eljárások olyan összehangolását, amely lehetővé teszi mind az előírt intézkedések halmozásával járó többletteleher szigorúan szükséges mértékű csökkentését, mind pedig annak biztosítását, hogy ezen intézkedések összességének súlya megfeleljen az érintett jogsértés súlyának.
- 59 Az eljárások összehangolását illetően ugyanis meg kell állapítani, hogy bár az adóhatóság a közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv 6. cikkének (5) bekezdése, illetve a szabálysértésekről és közigazgatási szankciókról szóló törvény 27. cikkének (2) bekezdése értelmében köteles tiszteletben tartani az arányosság elvét a héatörvény 185. és 186. cikke szerinti szankciók alkalmazása során, az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem jogosítja fel őt arra, hogy kivonja magát az e szankciók egyikének vagy másikának kiszabására vonatkozó kötelezettség alól, tekintettel a halmozásnak a jelen ítélet 55. pontjában hivatkozott automatikus jellegére, sem pedig arra, hogy felfüggeszse az egyik eljárást a másik lezárásáig. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból kitűnik, hogy e szabályozás azt sem teszi lehetővé e hatóság számára, hogy átfogóan értékelje a halmozott szankciók arányosságát.

- 60 Ezenkívül, bár a héatörvény 187. cikkének (4) bekezdése lehetővé teszi a jogsértő számára, hogy idő előtt megszüntesse a zárolási intézkedést a pénzbírság címén megkövetelt összeg önkéntes megfizetése révén, semmi nem kötelezi az adóhatóságot arra, hogy ezt a zárolás végrehajtása során kimondja. A jelen esetben az alapügyben a pénzbírságot csak több hónappal a zárolás végrehajtását követően szabták ki, amely tehát időközben kifejthette valamennyi hatását.
- 61 Végül, noha a héatörvény 185., illetve 186. cikke szerinti intézkedések keresettel megtámadhatók, azokat különböző bíróságok, nevezetesen a pénzbírság esetében a kerületi bíróság és zárolás esetében a közigazgatási bíróság elé kell terjeszteni. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság lényegében pontosítja, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem ír elő olyan eljárást, amely biztosítaná az e keresetek közötti vagy e bíróságok közötti szükséges összehangolást, és hogy e bíróságok mindegyikének önállóan kell értékelnie az elé terjesztett intézkedések arányosságát.
- 62 Ami azt a kérdést illeti, hogy az alapügyben szóban forgó rendelkezések lehetővé teszik-e annak biztosítását, hogy a meghozott intézkedések összességének súlya megfeleljen az érintett jogsértés súlyának, emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ügyben úgy tűnik, hogy az alapeljárás felperesével szemben alkalmazott minden egyes intézkedés – amint az a jelen ítélet 47. és 48. pontjából kitűnik – eleve jelentős súlyú. Következésképpen úgy tűnik, hogy ezen intézkedések együttes hatása meghaladhatja az alapeljárás felperese által elkövetett jogsértés súlyát, és sértheti az arányosság elvének a jelen ítélet 56. és 57. pontjában felidézett követelményeit, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 63 Így az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 273. cikkét és a Charta 50. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalannal szemben ugyanazon adókötelezettség megsértése miatt, különböző és önálló eljárások eredményeként pénzügyi szankciós intézkedést és a kereskedelmi helyiség zárolására irányuló intézkedést lehet kiszabni, amennyiben az említett intézkedések különböző bíróságok előtt támadhatók meg, és amennyiben az említett szabályozás nem biztosítja az eljárások olyan összehangolását, amely lehetővé tenné az említett intézkedések halmozásával járó többletterher szigorúan szükséges mértékűre csökkentését, továbbá nem teszi lehetővé annak biztosítását, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya megfeleljen az érintett jogsértés súlyának.

A második kérdésről

- 64 Figyelembe véve az első kérdésre adott választ, a második kérdést nem kell megválaszolni.

A harmadik kérdésről

- 65 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a Charta 47. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a kereskedelmi helyiség zárolására irányuló intézkedés azonnali végrehajtására vonatkozó, a héairányelv 273. cikkét végrehajtására irányuló rendelkezés elleni kereset tárgyában eljáró bíróság csak az érintett adóalanyt érő súlyos vagy nehezen helyrehozható kár esetleges veszélyének értékelésére jogosult, anélkül hogy felülvizsgálhatná az adóhatóság által megállapított, és az ilyen intézkedés elrendelését igazoló ténybeli körülményeket.

- 66 Annak biztosítása érdekében, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelem megfeleljen az uniós jogra vonatkozó jogvita tényleges megoldása szükségességének, az ilyen kérelem tartalmának meg kell felelnie az eljárási szabályzat 94. cikkében kifejezetten szereplő követelményeknek, amely követelményeket a kérdést előterjesztő bíróságnak az EUMSZ 267. cikkben létrehozott együttműködés keretében ismernie kell, és szigorúan tiszteletben kell tartania (lásd ebben az értelemben: 2021. június 22-i Mitliv Exim végzés, C-81/20, nem tették közzé, EU:C:2021:510, 29. és 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 67 A jelen ügyben a Bizottság kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy a kérdést előterjesztő bírósághoz az alapügyben szóban forgó zárolás azonnali végrehajtásának engedélyezésével szemben benyújtott keresetet nyújtottak-e be.
- 68 E tekintetben a közigazgatási eljárásról szóló törvénykönyv 60. cikkének (5) bekezdéséből kitűnik, hogy a zárolásra vonatkozó intézkedés azonnali végrehajtását elrendelő rendelkezésnek az ezen intézkedéssel szemben benyújtott keresettől eltérő kereset tárgyát kell képeznie.
- 69 Márpedig az előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem utal arra, hogy a kérdést előterjesztő bírósághoz ilyen külön keresettel fordultak volna, és nem említi azokat az érveket sem, amelyekre az alapeljárás felei ebben az összefüggésben hivatkozhattak volna, különösen az állam érdekei és az alapeljárás felperesének súlyos vagy nehezen helyrehozható kára közötti mérlegelés állítólagos szükségességét illetően. Úgy tűnik tehát, hogy az alapeljárás csak a zárolás jogszerűségére vonatkozik, nem pedig annak azonnali végrehajtására.
- 70 Következésképpen a harmadik kérdés nem felel meg az eljárási szabályzat 94. cikkének c) pontjában foglalt követelményeknek, mivel az abban szereplő indokolásban a kérdést előterjesztő bíróság nem fejt ki azt a kapcsolatot, amelyet egyrészt a Charta 47. cikkének első bekezdése, másrészt pedig az alapeljárás tárgya között kíván megállapítani.
- 71 Ilyen körülmények között a harmadik kérdés elfogadhatatlan.

A költségekről

- 72 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkét és az Európai Unió alapjogi Chartája 50. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adóalannyal szemben ugyanazon adókötelezettség megsértése miatt, különböző és önálló eljárások eredményeként pénzügyi szankciós intézkedést és a kereskedelmi helyiség zárolására irányuló intézkedést lehet kiszabni, amennyiben az említett intézkedések különböző bíróságok előtt támadhatók meg, és amennyiben az említett szabályozás nem biztosítja az eljárások olyan összehangolását, amely lehetővé tenné az említett intézkedések halmozásával járó többletterhet szigorúan szükséges mértékűre csökkentését, továbbá nem

teszi lehetővé annak biztosítását, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya megfeleljen az érintett jogsértés súlyának.

Aláírások