



## Határozatok Tára

### A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2018. május 2. <sup>\*i</sup>

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – Az Unió pénzügyi érdekeinek védelme – Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése – Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése – 2006/112/EK irányelv – PIF-egyezmény – Szankciók – Az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve – Az éves bevallás alapján fizetendő héa törvényben meghatározott határidőben való megfizetésének elmulasztása – Olyan nemzeti szabályozás, amely kizárólag arra az esetre ír elő szabadságvesztés-büntetést, ha a meg nem fizetett héa összege bizonyos bűncselekményi értékhatárt meghalad – A forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének elmulasztása esetére alacsonyabb bűncselekményi értékhatárt előíró nemzeti szabályozás”

A C-574/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunale di Varese (varesei bíróság, Olaszország) a Bírósághoz 2015. november 9-én érkezett, 2015. október 30-i határozatával terjesztett elő a

**Mauro Scialdone**

ellen folytatott büntetőeljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, A. Tizzano elnökhelyettes, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça (előadó), A. Rosas, C.G. Fernlund és C. Vajda tanácselnökök, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, E. Jarašiūnas, M. Vilaras és E. Regan bírák,

főtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: R. Schiano tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. március 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítői: G. Galluzzo és E. De Bonis avvocati dello Stato,
- a német kormány képviseletében T. Henze és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében M.K. Bulterman, B. Koopman és L. Noort, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: olasz.

- az osztrák kormány képviselőjében G. Eberhard, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében E. Traversa, P. Rossi és C. Cattabriga, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. július 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének, az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdésének a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvnek (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.) és az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján létrehozott, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, Brüsszelben 1995. július 26-án aláírt egyezménynek (HL 1995. C 316., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 1. kötet, 9. o.; a továbbiakban: PIF-egyezmény) az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Mauro Scialdone ellen amiatt indított büntetőeljárás keretében terjesztették elő, hogy az a Siderlaghi Srl egyedüli ügyvezetőjeként elmulasztotta az e társaság 2012-es adómegállapítási időszakra vonatkozó éves adóbevallása alapján fizetendő hozzáadottérték-adónak (héta) a törvényben előírt határidőben való megfizetését.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

##### *A PIF-egyezmény*

- 3 A PIF-egyezmény „Általános rendelkezések” címet viselő 1. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Ennek az egyezménynek az alkalmazásában az Európai Közösségek pénzügyi érdekeit sértő csalás:

[...]

- b) a bevételek tekintetében a következőkre vonatkozó minden szándékos cselekmény vagy mulasztás:
  - olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy előterjesztése, amelyek következménye az [Unió] általános költségvetése vagy az [Unió] kezelésében levő, illetve [annak] nevében kezelt költségvetés forrásainak jogtalan csökkentése,
  - információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkal megegyező következményekkel,
  - a jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása, az előbbiekkal megegyező következményekkel.”

- 4 Ezen egyezmény „Szankciók” címet viselő 2. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Minden tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az 1. cikkben említett magatartást, valamint az 1. cikk (1) bekezdésében említett magatartásban való részvételt, felbujtást vagy ilyen magatartás kísérletét hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciókkal büntesse, beleértve, legalábbis a csalás súlyos eseteiben, a kiadatást megalapozó szabadságvesztéssel járó büntetést; súlyosnak minősül az a csalás, ahol az elkövetési érték eléri vagy meghaladja az egyes tagállamok által meghatározott minimális összeget. A minimális összeg nem lehet magasabb 50 000 [eurónál].”

#### *A héairányelv*

- 5 A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése megállapítja a héa hatálya alá tartozó ügyleteket.

- 6 Ezen irányelv 206. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Minden adófizetésre kötelezett adóalanynak a 250. cikkben előírt adóbevallás benyújtásakor kell megfizetnie a HÉA nettó összegét. A tagállamok azonban az összeg megfizetésére más határidőt is megállapíthatnak, vagy időközi fizetést írhatnak elő.”

- 7 Az említett irányelv 250. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Minden adóalanynak HÉA-bevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetendő adó, valamint az érvényesítendő adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

- 8 Ugyanezen irányelv 273. cikke előírja:

„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 adóalanynak 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 olasz jog*

- 9 A decreto legislativo n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 1996. dicembre 23, n. 662 (az 1996. december 23-i 662. sz. törvény 3. cikke (133) bekezdésének q) pontja alapján a közvetlen adókkal, a hozzáadottérték-adóval és az adóbeszedéssel összefüggő, nem büntető jellegű adóügyi szankciók reformjáról szóló, 1997. december 18-i 471. sz. törvényerejű rendelet [a GURI 1998. január 8-i 5. számának rendes melléklete]; a továbbiakban: 471/97. sz. törvényerejű rendelet) 13. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„Aki az előírt határidőn belül részben vagy egészben elmulasztja az adóelőleg megfizetését, időszakonként fennálló fizetési kötelezettsége teljesítését, a kiegyenlítő adó vagy a bevallása alapján fennálló adó összegének megfizetését – ezekben az esetekben ezek összegét levonva az időszakonként fennálló fizetési kötelezettségek és az adóelőleg összegéből, még ha azok megfizetésére nem is került

sor –, a meg nem fizetett összeg 30%-áig terjedő közigazgatási szankcióval sújtható, akkor is, ha az éves bevallás ellenőrzése során megállapított anyagi jogi vagy számítási hiba kijavítása következtében úgy tűnik, hogy az adó összege nagyobb, vagy a levonható többlet összege kisebb. [...]

- 10 A 2000. március 10-i decreto legislativo n.°74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n.° 205 (az 1999. június 25-i 205. sz. törvény 9. cikkével összhangban a jövedelemadó és a hozzáadottérték-adó területén elkövetett bűncselekményekre vonatkozó új rendelkezésekről szóló 74. sz. törvényerejű rendeletnek [a GURI 2000. március 31-i 76. száma, 4. o.]; a továbbiakban: 74/2000. sz. törvényerejű rendelet) az alapügy tényállása megvalósulása idején és egészen 2015. október 21-ig hatályos változata szerinti 10a. cikke, amely a „Fizetendő vagy igazolt adólevonások megfizetésének a hiánya” címet viseli, a következőképpen rendelkezett:

„Hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő az, aki a kifizető által levont adó éves bevallásának benyújtására előírt határidőn belül az ezen személy részére kiállított igazolás alapján fennálló levonásokat adómegállapítási időszakonként 50 000 eurót meghaladó összegben nem fizeti meg.”

- 11 Ugyanezen időszakban e törvényerejű rendeletnek „A héa megfizetésének elmulasztása” címet viselő 10b. cikke kimondta:

„A 10a. cikkben foglalt rendelkezést az ott meghatározott feltételek fennállása esetén arra is alkalmazni kell, aki a következő adómegállapítási időszakra vonatkozó adóelőleg megfizetésére előírt határidőn belül nem fizeti meg az éves bevallás alapján megfizetendő [héat].”

- 12 A törvényerejű rendelet „Enyhítő körülmények. Az adótartozás megfizetése” címet viselő 13. cikke az (1) bekezdésében előírta:

„A jelen törvényerejű rendeletben szereplő bűncselekményekre előírt büntetési tételeket a harmadára kell csökkenteni [...], amennyiben az ezen bűncselekményeket megvalósító magatartásokhoz kapcsolódó adótartozásokat [...] az elsőfokú eljárás megkezdését megelőzően megfizették.”

- 13 A 2004. szeptember 14-i decreto legislativo n. 158 – Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell’articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (a 2014. március 11-i 23. sz. törvény 8. cikkének (1) bekezdését végrehajtó szankciók rendszerének felülvizsgálatáról szóló, 2015. szeptember 24-i 158. sz. törvényerejű rendelet; [a GURI 2015. október 7-i 233. száma, 55. rendes melléklete]; a továbbiakban: 158/2015. sz. törvényerejű rendelet) 2015. október 22-i hatállyal módosította a 74/2000. sz. törvényerejű rendeletet.

- 14 A 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10a. cikke ezen időponttól kezdődően a következőképpen rendelkezik:

„Hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő az, aki a kifizető által levont adó éves bevallásának benyújtására előírt határidőn belül az ezen bevallás alapján fizetendő vagy az ezen személy részére átadott igazolás alapján fennálló levonásokat adómegállapítási időszakonként ötvétezer eurót meghaladó összegben nem fizeti meg.”

- 15 A 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10b. cikke előírja:

„Hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő az, aki a következő adómegállapítási időszakra vonatkozó adóelőleg megfizetésére előírt határidőn belül az éves bevallás alapján fizetendő héat adómegállapítási időszakonként kétszázötvenezer eurót meghaladó összegben nem fizeti meg.”

- 16 A 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendeletnek az „Enyhítő körülmények. Az adótartozás megfizetése” címet viselő 13. cikke a következőképpen szól:

„(1) A 10a. és 10b. [...] cikkben foglalt jogsértések nem büntetendők, amennyiben az adótartozásokat, ideértve a közigazgatási bírságokat és a kamatokat az elsőfokú tárgyalás megkezdését megelőzően az esedékes összegek teljes egészében való megfizetése révén, továbbá az adójogszabályokban előírt értékelés alkalmazásával speciális békéltetési és vitarendezési eljárások alapján vagy önkéntes korrekció formájában kiegyenlítik.

[...]

(3) Ha az adótartozás kiegyenlítése többek között a 13a. cikk alapján részletfizetés formájában az elsőfokú tárgyalás megkezdését megelőzően folyamatban van, a fennmaradó összeg megfizetésére három hónapos határidőt kell biztosítani. Ebben az esetben az elévülés nyugszik. A bíróság, amennyiben szükségesnek ítéli, az elévülés nyugvásának a sérelme nélkül további egy alkalommal három hónappal meghosszabbíthatja ezt a határidőt.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 17 Az Agenzia delle Entrate (adóhatóság, Olaszország) adóellenőrzést folytatott le a Siderlaghinál. E vizsgálat keretében megállapította, hogy e társaság elmulasztotta a 2012-es adóévre vonatkozó éves adóbevallás alapján fizetendő 175 272 euró összegű héának a törvényben meghatározott határidőben való megfizetését. Az adóhatóság értesítette a Siderlaghit e szabálytalanságról, és felhívta arra, hogy az esedékes adó, a késedelmi pótlék és a 471/97. sz. törvényerejű rendelet 13. cikke (1) bekezdésének megfelelően az adótartozása 30%-ának megfelelő mértékű adóbírság megfizetésével orvosolja a helyzetét. Mivel e társaság az ezen értesítést követő 30 napos határidőn belül részletekben teljesítette a meg nem fizetett héa kiegyenlítésére irányuló kötelezettségét, a jogszabály alapján vele szemben előírt adóbírság összegét hétharmaddal csökkentették.
- 18 Másfelől a Procura della Repubblica (ügyészség, Olaszország) 2015. május 29-én arra irányuló kérelemmel fordult a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Tribunale di Vareséhez (varesei bíróság, Olaszország), hogy a 22 500 euró összegű pénzbüntetés megfizetésére kötelezze M. Scialdonét. E kérelmet arra a körülményre alapították, hogy a szóban forgó héa megfizetésének az elmulasztása a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10a. és 10b. cikkében felsorolt és szankcionált jogsértésnek minősül, különösen mivel a meg nem fizetett héa összege meghaladta az 50 000 eurós bűncselekményi értékhatárt, amely összeg felett az ilyen mulasztás az e rendelkezésekben előírt szankcióval sújtható, továbbá arra, hogy e jogsértés felróható volt a Siderlaghi egyedüli ügyvezetőjeként eljáró M. Scialdonénak.
- 19 2015. október 22-én hatályba lépett a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet. A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a 74/2000. sz. törvényerejű rendeletbe e rendelettel bevezetett módosításokat mint kedvezőbb szabályokat visszaható hatállyal kell a M. Scialdone terhére rótt cselekmények tekintetében alkalmazni. Következésképpen a szóban forgó cselekmények nem minősülnek bűncselekménynek, mivel a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított utóbbi rendelet 10b. cikke immár 250 000 eurós bűncselekményi értékhatárt ír elő a héa megfizetésének elmulasztása tekintetében, és mivel a Siderlaghi adótartozása alacsonyabb ezen új értékhatárnál. Másrészt M. Scialdone tekintetében alkalmazható a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkében immáron szereplő büntethetőséget megszüntető ok, mivel a Siderlaghi és az adóhatóság a fizetendő héa, a kiszabott adóbírság és a késedelmi kamatok részletekben történő megfizetésében állapodtak meg.



- 20 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor arra keresi a választ, hogy a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel az olasz szabályozásba bevezetett módosítások összeegyeztethetők-e az uniós joggal, mivel ha e módosítások nem felelnek meg e jognak, e bíróság úgy véli, hogy köteles azokat figyelmen kívül hagyni, és visszatérni a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet eredeti változatához, ily módon pedig M. Scialdonéval szemben továbbra is alkalmazható büntetőjogi szankció.
- 21 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság egyrészt megjegyzi, hogy a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet eredeti változata szerinti 10a. és 10b. cikkének hatálya alatt az 50 000 eurós bűncselekményi értékhatárt különbségtétel nélkül alkalmazták a forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének és a héa megfizetésének az elmulasztására. Ezzel szemben a 74/2000. sz. törvényerejű rendeletnek a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel való módosítása óta e bűncselekményi értékhatár az említett forrásadó megfizetésének az elmulasztása tekintetében az új 10a. cikknek megfelelően 150 000 euróra, a bevallott héa megfizetésének elmulasztása tekintetében pedig az új 10b. cikknek megfelelően 250 000 euróra emelkedett. Márpedig e bíróságnak kétségei vannak a tekintetben, hogy az ilyen eltérés összeegyeztethető-e az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből, az EUMSZ 325. cikkből, valamint a héairányelvből eredő követelményekkel, mivel meglátása szerint ez az eltérés azt eredményezi, hogy a nemzeti pénzügyi érdekek fokozottabb védelemben részesülnek, mint az uniós pénzügyi érdekek.
- 22 Másrészt az említett bíróság e rendelkezésekből és a PIF-egyezményből azt a következtetést vonja le, hogy a tagállamok arra kötelezhetők, hogy szabadságvesztéssel járó büntetéssel szankcionálják az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, héafizetéshez kapcsolódó mulasztásokat, amennyiben a meg nem fizetett összeg meghaladja az 50 000 eurót. Amennyiben erre kötelezhetők, a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10b. cikke nem felel meg az uniós jognak, mivel az e cikkben előírt szankció csak a 250 000 euró vagy azt meghaladó összegű mulasztásokra alkalmazható. Ugyanezen bíróság hasonló okokból kétségeit fejezi ki a tekintetben, hogy a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkében előírthoz hasonló típusú büntethetőséget megszüntető ok összeegyeztethető-e az uniós joggal.
- 23 E körülmények között a Tribunale di Varese (varesei bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni az uniós jogot és különösen a tagállamokat a szankciókra vonatkozó politikáik közelítésére kötelező EUMSZ 325. cikkel, valamint [a héa]irányelvvel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdését, hogy azokkal ellentétes az azt előíró nemzeti jogszabály, hogy a héa megfizetésének elmulasztása a közvetlen jövedelemadó megfizetése elmulasztásának esetére előírná nagyobb összegű, pénzben kifejezett küszöbérték meghaladása esetén minősül bűncselekménynek?
- 2) Úgy kell-e értelmezni az uniós jogot és különösen az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme érdekében a tagállamokat hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciók előírására kötelező EUMSZ 325. cikkel, valamint [a héa]irányelvvel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdését, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti jogszabály elfogadása, amely megszünteti a vádlott büntethetőségét (akár ügyvezető, jogi képviselő, adóügyekben meghatalmazott képviselő vagy a jogsértésben részt vevő személy) abban az esetben, ha a jogi személyiséggel rendelkező szervezet – annak ellenére, hogy már sor került az adó megállapítására, a büntetőeljárás megindítására, a vádemelésre és a kontradiktórius tárgyalás előkészítésére, de azt megelőzően, hogy az eljáró bíróság megnyitotta volna a tárgyalást – késedelmesen fizeti meg a héa jogcímén fizetendő adót és közigazgatási szankciókat, egy olyan rendszer keretében, amely még közigazgatási jogi úton sem sújtja bármely más szankcióval az ügyvezetőt, jogi képviselőt, vagy megbízottjukat és a jogsértésben részt vevő személyt?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a PIF-egyezmény 1. cikkében foglalt csalás fogalmát, hogy abba beleértendő a [héa] meg nem fizetésének vagy részleges, illetve késedelmes megfizetésének tényállása, és ebből eredően [ezen] egyezmény 2. cikke arra kötelezi a tagállamokat, hogy szabadságvesztéssel járó

büntetéssel szankcionálják az 50 000 eurót meghaladó összegű héa meg nem fizetését vagy részleges, illetve késedelmes megfizetését? Nemleges válasz esetén: úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 325. cikkben foglalt, a tagállamokat hatékony, arányos és visszatartó erejű – akár büntetőjogi – szankciók előírására kötelező rendelkezést, hogy azzal ellentétes az a nemzeti szabályozás, amely a jogi személy ügyvezetőjét és jogi képviselőjét, vagy megbízottjukat, illetve a jogsértésben részt vevő személyt mentesíti a csalás esetén előírt küszöbérték, azaz 50 000 euró háromszorosát vagy ötszörösét elérő összeget kitevő héa meg nem fizetése vagy részleges, illetve késedelmes megfizetése miatti büntetőjogi és közigazgatási jogi felelősség alól?”

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

### ***Az első és a harmadik kérdésről***

#### *Előzetes észrevételek*

- 24 Első és harmadik kérdésével, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az uniós joggal, különösen az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével, az EUMSZ 325. cikkel, a héairányelvvel, valamint a PIF-egyezménnyel az olyan nemzeti szabályozás, amely egyrészt előírja, hogy egy adott adóévre vonatkozó éves bevallás alapján fizetendő héa törvényben meghatározott határidőben való megfizetésének elmulasztása kizárólag akkor minősül szabadságvesztés-büntetéssel büntetendő bűncselekménynek, ha a meg nem fizetett héa összege meghaladja a 250 000 eurós bűncselekményi értékhatárt, és amely másrészt 150 000 eurós bűncselekményi értékhatárt ír elő a forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének az elmulasztásával megvalósított jogsértésekre.
- 25 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv nem harmonizálja a héa területén alkalmazandó szankciókat. E terület főszabály szerint a tagállamok hatáskörébe tartozik.
- 26 Ugyanakkor a héairányelvnek az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. és 273. cikkéből először is az következik, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási rendelkezést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjenek az adócsalás ellen (2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 27 Továbbá az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése arra kötelezi a tagállamokat, hogy hatékony és elrettentő hatású intézkedésekkel küzdjenek a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen. Márpedig az Unió pénzügyi érdekei magukban foglalják többek között a héából származó bevételeket (2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Végül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően a tagállamoknak – még ha ők választhatják is meg a szankciókat – ügyelniük kell arra, hogy az uniós jog, így a héairányelv által harmonizált szabályok megsértését olyan anyagi jogi és eljárási jogi előírások alapján szankcionálják, amelyek hasonlóak a nemzeti jog hasonló jellegű és hasonló jelentőségű megsértésére alkalmazandó előírásokhoz, és hogy a szankciók mindenképpen hatékonyak, arányosak és visszatartó erejűek legyenek (lásd ebben az értelemben: 1989. szeptember 21-i Bizottság kontra Görögország ítélet, 68/88, EU:C:1989:339, 24. pont; 1999. július 8-i Nunes et de Matos ítélet, C-186/98, EU:C:1999:376, 10. pont; 2005. május 3-i Berlusconi és társai ítélet, C-387/02, C-391/02 és C-403/02, EU:C:2005:270, 65. pont).
- 29 A fentiek összességéből az következik, hogy jóllehet a héa területén harmonizált szabályok megsértése elleni küzdelem érdekében a tagállamok által megállapított szankciók e tagállamok eljárásjogi és intézményi autonómiája körébe tartoznak, ezt az autonómiát ugyanakkor az arányosság elvén kívül,

amelynek alkalmazása a jelen ügyben nem merül fel, korlátozza egyrészt az egyenértékűség elve, amely magában foglalja, hogy e szankciók hasonlóak legyenek a nemzeti jog hasonló jellegű és hasonló jelentőségű, a nemzeti pénzügyi érdekeket érintő megsértésére alkalmazandó szankciókhoz, másrészt pedig a tényleges érvényesülés elve, amely megköveteli, hogy az említett szankciók hatékonyak és visszatartó erejűek legyenek.

- 30 Ennélfogva az első és harmadik kérdést e két utóbbi elvre figyelemmel, elsőként a hatékony érvényesülés elvének, másodsor pedig az egyenértékűség elvének a vizsgálatán keresztül kell megválaszolni.

#### *A tényleges érvényesülés elvéről*

- 31 Amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, az olasz szabályozás kétféle szankciót ír elő az adott adóévre vonatkozó éves bevallás alapján fizetendő hea törvényben meghatározott határidőben való megfizetésének elmulasztása elleni küzdelem érdekében. Egyrészt a 471/97. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkének (1) bekezdése értelmében a mulasztó adóalannyal szemben főszabály szerint a fizetendő adó 30%-ának megfelelő összegű adóbírság szabható ki, valamint késedelmi pótlék állapítható meg. Másrészt a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10b. cikke előírja, hogy amennyiben a meg nem fizetett hea összege meghaladja a 250 000 eurós bűncselekményi értékhatárt, a természetes személyekkel szemben hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztés-büntetés szabható ki.
- 32 A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint az uniós jog ugyanakkor akkor is megkövetelheti, hogy szabadságelvonással járó büntetést szabjanak ki a hea megfizetését elmulasztó elkövetőkkel szemben, ha a meg nem fizetett összeg eléri vagy meghaladja az 50 000 eurót.
- 33 E tekintetben a jelen ítélet 25–29. pontjából az következik, hogy a hea területén alkalmazandó szankciók harmonizációjának az alapügy tényállása idején fennálló hiánya ellenére a tényleges érvényesülés elve megköveteli a tagállamoktól, hogy e területen hatékony és visszatartó erejű szankciókat alkalmazzanak, és védelmezzék az Unió pénzügyi érdekeit, ugyanakkor főszabály szerint nem írja elő, hogy e szankciók sajátos jellegűek legyenek.
- 34 Így a Bíróság több alkalommal megállapította, hogy az Unió pénzügyi érdekei védelmének a biztosítása céljából a tagállamok valóban szabadon választhatják meg az alkalmazandó szankciókat, amelyek ölthetnek közigazgatási szankciók, büntetőjogi szankciók formáját, vagy lehetnek a kettő kombinációi (2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 34. pont; 2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet, C-42/17, EU:C:2017:936, 33. pont; 2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 20. pont).
- 35 A Bíróság kétséggkívül már azt is megállapította, hogy a büntetőjogi szankciók elengedhetetlenek lehetnek a súlyos héacsalás bizonyos eseteivel szembeni hatékony és visszatartó erejű küzdelemhez. Ebből következően a tagállamok e területen kötelesek hatékony és visszatartó erejű büntetőjogi szankciók meghozatalára (lásd ebben az értelemben: 2017. december 5-i M. A. S. és M. B. ítélet, C-42/17, EU:C:2017:936, 34. és 35. pont).
- 36 A tagállamok választási szabadsága tekintetében ezenkívül a PIF-egyezmény is korlátokat állapít meg. Ezen egyezmény 2. cikke (1) bekezdésének megfelelően a tagállamoknak meg kell tenniük az annak biztosításához szükséges intézkedéseket, hogy az említett egyezmény 1. cikkének (1) bekezdésében meghatározott, az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalásokat, ideértve a héacsalásokat is (2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet, C-105/14, EU:C:2015:555, 41. pont), büntetőjogi szankciókkal büntessék, beleértve – legalábbis a csalás súlyos, azaz olyan minimális elkövetési értéket elérő csalások eseteiben, amelyek összegét az egyes tagállamok nem határozhatják meg 50 000 eurónál magasabb összegben – a kiadatást megalapozó szabadságvesztéssel járó büntetéseket.



- 37 Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a héafizetésnek az alapügyben szóban forgóhoz hasonló elmulasztását az jellemzi, hogy az adóalany, miután a héairányelv 250. cikkének (1) bekezdésében előírtak szerint hiánytalanul és helyes tartalommal benyújtja a szóban forgó adómegállapítási időszakra vonatkozó bevallását, az ezen irányelv 206. cikkéből eredő kötelezettségei ellenére a törvényben meghatározott határidőben nem fizeti meg az e bevallás alapján fizetendő héát az államkincstár részére.
- 38 Márpedig, amint arra a Bírósághoz észrevételeket benyújtó valamennyi fél hivatkozott, amennyiben az adóalany a héával összefüggő bevallási kötelezettségeinek megfelelő módon eleget tett, ezen adó megfizetésének ilyen elmulasztása – függetlenül attól, hogy e mulasztás szándékosan vagy nem szándékosan valósult meg – az EUMSZ 325. cikk értelmében nem minősül „csalásnak”.
- 39 Ehhez hasonlóan a bevallott héa megfizetésének elmulasztása a PIF-egyezmény értelmében sem minősül „csalásnak”. Ezen egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében ugyanis az egyezmény alkalmazásában az uniós bevételek tekintetében elkövetett „csalás” az „információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése” vagy a „hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy előterjesztése”. Márpedig a jelen ítélet 37. pontjából az következik, hogy a jelen ügyben nem merül fel a bevallási kötelezettségek ilyen megsértése. Másrészt, jóllehet e rendelkezés a „jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználás[át]” is magában foglalja, a német kormányhoz hasonlóan meg kell jegyezni, hogy a bevallott héának a törvényben meghatározott határidőben való meg nem fizetése nem biztosít ilyen előnyt az adóalany számára, mivel az adót továbbra is meg kell fizetni, és mivel annak meg nem fizetésével az adóalany jogsértést követ el.
- 40 Ebből következően sem a Bíróság által az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése kapcsán a héacsalás eseteire vonatkozóan elfogadott értelmezés, sem a PIF-egyezmény nem alkalmazható a bevallott héa megfizetése elmulasztásának az esetére. Ennélfogva az ezen egyezmény 2. cikke (1) bekezdésében előírt 50 000 eurós összeg ilyen esetben nem bír jelentőséggel.
- 41 Ezen túlmenően meg kell állapítani, hogy a bevallott héa megfizetésének ilyen elmulasztása nem minősül az ezen adó tekintetében elkövetett csalásokkal megegyező súlyú cselekménynek.
- 42 Ugyanis amennyiben az adóalany a bevallási kötelezettségeinek megfelelően eleget tesz, az adóhatóságnak már rendelkezésre állnak a fizetendő héa összegének és ezen adó megfizetése esetleges elmulasztásának a megállapításához szükséges adatok.
- 43 Következésképpen, jóllehet a büntetőjogi szankciók elengedhetetlenek lehetnek a súlyos héacsalás bizonyos eseteivel szembeni hatékony és visszatartó erejű küzdelemhez, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 35. pontjában emlékeztetett, az ilyen szankciók nem ugyanilyen mértékben elengedhetetlenek a bevallott héa megfizetésének elmulasztásával szembeni hatékony és visszatartó erejű küzdelemhez.
- 44 Mindemellett ugyanakkor e mulasztások, különösen amennyiben azok az adóalany olyan magatartásából fakadnak, amelynek keretében az a fizetendő adónak megfelelő pénzüsszeget az államkincstár kárára a saját céljaira használja fel, olyan „jogellenes tevékenységeknek” minősülnek, amelyek az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése értelmében sérthetik az Unió pénzügyi érdekeit, és amelyek következtésképpen szükségessé teszik a hatékony és elrettentő hatású szankciók alkalmazását.
- 45 A német és a holland kormány azon érve, amelynek értelmében az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében szereplő „minden egyéb jogellenes tevékenység” fordulat kizárólag a csalással azonos jellegű és azzal azonos súlyú cselekményekre utal, nem vonja kétségbe ezen értelmezést. Amint azt a főtanácsnok az indítványának a 68. és 69. pontjában megállapította, a „jogellenes tevékenység” fogalma szokásosan a jogellenes magatartásokat jelöli, a „minden” névmás használata pedig azt jelzi, hogy az ily módon megkülönböztetés nélkül vonatkozik e magatartások összességére. Végül, az Unió pénzügyi érdekei

védelmének tulajdonítandó jelentőségre tekintettel, amely az Unió egyik céljának minősül (lásd ebben az értelemben: 1999. november 18-i Bizottság kontra Tanács ítélet, C-209/97, EU:C:1999:559, 29. pont), a „jogellenes tevékenység” fogalmát nem lehet megszorítóan értelmezni.

- 46 Egyébként a jelen ítélet 28. pontjában hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az uniós jog, így a héa területén harmonizált szabályokat bármilyen megsértését hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciókkal kell sújtani.
- 47 A jelen ügyben, amint azt a Bírósághoz észrevételeket benyújtó valamennyi fél előadta, a 471/97. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkének (1) bekezdésében előírtakhoz hasonló szankciók, figyelemmel a széles mérlegelési mozgásterre, amellyel a tagállamok e területen rendelkeznek, kellőképpen hatékonynak és visszatartó erejűnek tekinthetők.
- 48 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy e szankciók bírság formáját öltik, amelyek összege főszabály szerint a fizetendő adó 30%-a, ugyanakkor az adóalanyok jogosultak lehetnek arra, hogy e bírság összegének csökkentésében részesüljenek, attól függően, hogy milyen határidővel rendezik adójogi helyzetüket. Ezenkívül az adóhatóság késedelmi pótlékot is alkalmaz.
- 49 Márpedig az ilyen bírságok, figyelemmel súlyuk jelentőségére (2018. március 20-i Menci ítélet, C-524/15, EU:C:2018:197, 33. pont), arra készíthetők az adóalanyokat, hogy minden olyan törekvésükről lemondjanak, amely a héa megfizetésének késleltetésére vagy elmulasztására irányul, és így módon azok visszatartó erővel bírnak. Másrészt e bírságok, amelyek csökkentési mechanizmussal és késedelmi pótlékkal párosulnak, a fizetendő adó lehető leggyorsabban való megfizetésére ösztönzik a mulasztó adóalanyokat, ebből következően e bírságok főszabály szerint hatékonynak tekinthetők (lásd analógia útján: 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet, C-259/12, EU:C:2013:414, 40. pont).
- 50 Végül az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben, amelyben az adóalany jogi személy, ugyanezen szankciókat e jogi személlyel, nem pedig annak ügyvezetőivel szemben alkalmazzák, nem teszi kétségesé a jelen ítélet 47. pontjában szereplő értelmezést.
- 51 Az ilyen szankciók címzettjeinek a meghatározása ugyanis ebben az esetben is a tagállamok eljárásjogi és intézményi autonómiájának a körébe tartozik. E tagállamok így módon szabadon írhatják elő, hogy e szankciókat, amennyiben az adóalany jogi személy, magával az adóalannal, annak ügyvezetőivel vagy éppen e személyek mindkét csoportjával szemben kell alkalmazni, biztosítva ugyanakkor, hogy ezzel nem veszélyeztetik a szóban forgó uniós jog megsértésével szembeni küzdelem hatékonyságát. Márpedig a bevallott héa megfizetésének az elmulasztását illetően a jelen ítélet 48. cikkében bemutatotthoz hasonló szankciók láthatóan nem veszítik el hatékonyságukat vagy visszatartó erejüket, amennyiben azokat kizárólag jogi személy adóalannal szemben alkalmazzák, figyelemmel azokra a következményekre, amelyeket e szankciók a jogi személy vagyonára, és ebből következően az általa folytatott gazdasági tevékenységre kifejthetnek.
- 52 A fentiek összességét figyelembe véve meg kell állapítani, hogy nem ellentétes a tényleges érvényesülés elvével az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti jogszabály, amely előírja, hogy egy adott adóévre vonatkozó éves bevallás alapján fizetendő héa törvényben meghatározott határidőben való megfizetésének elmulasztása kizárólag akkor minősül szabadságvesztés-büntetéssel büntetendő bűncselekménynek, ha a meg nem fizetett héa összege meghaladja a 250 000 eurós bűncselekményi értékhatárt.

*Az egyenértékűség elvéről*

- 53 Amint az a jelen ítélet 25–29. pontjából következik, azon választási szabadságot, amellyel a tagállamok az eljárásjogi és intézményi autonómiájuknak megfelelően az uniós jog megsértésének szankcionálása körében rendelkeznek, korlátozza az e tagállamokat terhelő, annak biztosítására irányuló kötelezettség, hogy e szankcióknak hasonló anyagi jogi és eljárási jogi előírásoknak kell megfelelniük, mint amelyek a nemzeti jog hasonló jellegű és hasonló jelentőségű megsértésére alkalmazandók.
- 54 A jelen ügyben az olasz szabályozás előírja, hogy a forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének az elmulasztása a bevallott héa megfizetésének az elmulasztásához hasonlóan szabadságvesztés-büntetéssel büntetendő bűncselekménynek minősül, amennyiben a meg nem fizetett összege meghalad valamely meghatározott bűncselekményi értékhatárt. Márpedig a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10b. cikkének hatálybalépése óta ez az értékhatár a héa megfizetésének elmulasztása tekintetében 250 000 euró, míg a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10a. cikkének megfelelően az említett forrásadó megfizetése elmulasztásának esetére csak 150 000 eurós értékhatárt írnak elő.
- 55 Annak vizsgálata érdekében, hogy a 74/2000. sz. törvényerejű rendeletnek a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított változata szerinti 10a. és 10b. cikkében rögzített értékhatárok között fennállóhoz hasonló eltérés tiszteletben tartja-e az egyenértékűség elvét, a jelen ítélet 53. pontjában hivatkozott megfontolásoknak megfelelően meg kell határozni, hogy a forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének az elmulasztását a nemzeti jog olyan megsértésének lehet-e tekinteni, amely hasonló jellegű és hasonló jelentőségű a bevallott héa megfizetésének az elmulasztásához.
- 56 Ennek keretében meg kell állapítani, hogy a héa megfizetésének az elmulasztása és a forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének az elmulasztása alapjául kétségtelenül egyformán a bevallott adó törvényben előírt határidőben való megfizetésére vonatkozó kötelezettség be nem tartása szolgál. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az is kitűnik, hogy e magatartások büntetendővé tételével az olasz jogalkotó ugyanezen célt, nevezetesen annak biztosítását kívánja elérni, hogy az államkincstár megfelelő időben hozzájusson az adóhoz, ily módon pedig hogy biztosítsa az adóbevételek teljességét.
- 57 Ugyanakkor, amint arra a jelen ügyben az olasz kormány hivatkozik, a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10a. és 10b. cikkében foglalt és szankcionált jogsértések mind tényállási elemeik, mint pedig feltárásuk nehézsége tekintetében eltérést mutatnak egymástól.
- 58 Míg ugyanis az második jogsértés a héaalanyok által tanúsított magatartásokhoz kapcsolódik, addig az első jogsértés nem a jövedelemadó fizetésére kötelezettek, hanem olyan kifizetők cselekményeivel függ össze, amelyek e jövedelemadóhoz kapcsolódóan a levont forrásadó megfizetésére kötelesek. Másrészt a Bíróság elé benyújtott iratokból az következik, hogy az olasz adójogi szabályozás értelmében az ilyen kifizetők az adófizetésre kötelezett személyek jövedelmére kivetett ezen forrásadó levonását követően ez utóbbiak részére „igazolás” elnevezésű dokumentumot állítanak ki, amellyel e személyek az adóhatóság előtt tanúsíthatják, hogy az említett levonásokra sor került, és így teljesítették a kivetett adó tekintetében fennálló fizetési kötelezettségüket, még akkor is, ha a kifizető ezt követően e forrásadót nem fizette meg az államkincstár részére. E körülmények között annak feltárása, hogy a levont forrásadó adóhatóság részére való megfizetésének a kifizető részéről történő elmulasztása ezen igazolás kiállítása következtében sokkal nehezebbnek bizonyulhat, mint a bevallott héa megfizetésének az elmulasztása.
- 59 E körülményekre figyelemmel e két jogsértés a jelen ítélet 28. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében nem tekinthető hasonló jellegűnek és jelentőségűnek. Márpedig amennyiben két jogsértési kategória olyan különböző körülmények tekintetében tér el egymástól, amelyek egyaránt érintik a jogsértés tényállási elemeit, és azt, hogy e jogsértés könnyebben vagy nehezebben tárható-e fel, ezen

eltérések többek között azzal a következménnyel járnak, hogy az érintett tagállam e két kategória tekintetében nem köteles azonos szabályozás előírására (1988. február 25-i Drexl ítélet, 299/86, EU:C:1988:103, 22. pont).

- 60 Következtetésképpen a 74/2000. sz. törvényerejű rendeletnek a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel módosított változata szerinti 10a. és 10b. cikkében rögzített értékhatárok között fennállóhoz hasonló eltérés nem ellentétes az egyenértékűség elvével.
- 61 A fenti megfontolások összességére tekintettel az első és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével és az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy egy adott adóévre vonatkozó éves bevallás alapján fizetendő héa törvényben meghatározott határidőben való megfizetésének elmulasztása kizárólag akkor minősül szabadságvesztés-büntetéssel büntetendő bűncselekménynek, ha a meg nem fizetett héa összege meghaladja a 250 000 eurós bűncselekményi értékhatárt, miközben e szabályozás a forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének az elmulasztásával megvalósított jogsértésre 150 000 eurós bűncselekményi értékhatárt ír elő.

### *A második kérdésről*

- 62 Figyelemmel az első és a harmadik kérdésre adott válaszra, a második kérdést már nem szükséges megválaszolni.

### *A költségekről*

- 63 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:

**A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével és az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy egy adott adóévre vonatkozó éves bevallás alapján fizetendő hozzáadottérték-adó (héa) törvényben meghatározott határidőben való megfizetésének elmulasztása kizárólag akkor minősül szabadságvesztés-büntetéssel büntetendő bűncselekménynek, ha a meg nem fizetett héa összege meghaladja a 250 000 eurós bűncselekményi értékhatárt, miközben e szabályozás a forrásnál levont jövedelemadó megfizetésének az elmulasztásával megvalósított jogsértésre 150 000 eurós bűncselekményi értékhatárt ír elő.**

Aláírások

i — A jelen szöveg kulcskifejezéseket tartalmazó részében, 17., 18., 19., 21., 22., 24., 29., 31., 52., 54., 55., 60., 61. pontjában és rendelkező részében az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.