MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. július 13.[1i]

C-574/15. sz. ügy

Mauro Scialdone

(a Tribunale di Varese [varesei kerületi bíróság, Olaszország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112 irányelv – Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése – A lojális együttműködés elve – EUMSZ 325. cikk – Az Unió pénzügyi érdekeinek védelme – Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény (PIF-egyezmény) – A forrásadó és a héa törvényi határidőn belüli megfizetésének elmulasztása esetén büntetőjogi szankciókat előíró nemzeti rendelkezés – A héával kapcsolatos bűncselekmények esetén alkalmazandó magasabb, pénzben kifejezett küszöbérték – A héa megfizetése esetén a büntethetőséget megszüntető nemzeti jog – Hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciók meghatározására vonatkozó tagállami kötelezettség – Az Európai Unió Alapjogi Chartája – A Charta 49. cikkének (1) bekezdése – A törvényesség elve – Az enyhébb büntetés visszaható hatályú alkalmazása – Jogbiztonság”

Tartalomjegyzék

I. Bevezetés 3

II. Jogi háttér 3

A. Az uniós jog 3

1. A Charta 3

2. EUMSZ 325. cikk 4

3. A PIF-egyezmény 4

4. A héairányelv 5

5. A 2988/95 rendelet 5

B. Az olasz jog 5

1 Eredeti nyelv: angol.

III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések 7

IV. Elemzés 8

A. Az uniós jog jelen ügyre alkalmazandó rendelkezései 9

1. A PIF-egyezmény 9

a) A PIF-egyezmény és a héa 9

b) A csalás fogalma a PIF-egyezmény értelmében 12

2. Az EUMSZ 325. cikk 13

a) Az Unió pénzügyi érdekeinek érintettségéről 13

b) Az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdésének alkalmazhatósága 14

c) Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése 16

3. A héairányelv és a lojális együttműködés elve 17

4. Közbenső következtetés 18

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válasz 18

1. A harmadik kérdés első része: a PIF-egyezmény 18

2. Első kérdés: differenciált küszöbértékek és az egyenértékű szankciók kilátásba helyezésének kötelezettsége 19

a) Mit jelent a „hasonló” nemzeti szabályozás? 19

b) Igazolható-e a különbség? 21

3. A második kérdés és a harmadik kérdés második része: a büntethetőség megszűnése, valamint a hatékony és visszatartó erejű szankciók 22

a) Az büntethetőséget megszüntető új ok 22

b) A PIF-egyezményben meghatározott 50 000 euró összegű küszöbérték jelentősége 25

c) Közbenső következtetés 25

C. A nemzeti jogszabálynak az uniós joggal való esetleges összeegyeztethetetlenségének joghatásai ... 25

1. A törvényesség elvének „magja”: a visszaható hatály tilalma 27

2. A törvényesség elvének tágabb értelmezése: lex mitior és jogbiztonság büntetőügyekben 27

3. A lex mitior elvének és a jogbiztonság elvének a jelen ügyre kifejtett hatásai 31

V. Végkövetkeztetések 33

I. Bevezetés

1. Olaszországban a pontosan bevallott héa törvényi határidőn belüli megfizetésének elmulasztása büntetőjogi jogkövetkezményeket von maga után. Mauro Scialdonét, a fizetés előírt határidőn belüli teljesítését elmulasztó társaság egyedüli ügyvezetőjét emiatt bűncselekmény elkövetésével vádolták.

2. Míg a M. Scialdone elleni büntetőeljárás folyamatban volt, az alkalmazandó nemzeti jogot módosították. Először is, a módosítás jelentősen megemelte azt a küszöbértéket, amely felett a héa megfizetésének elmulasztása bűncselekménynek minősül. Emellett különböző küszöbértéket állapított meg a héára és a forrásadóra vonatkozóan. Másodszor, új büntethetőséget megszüntető okként bevezette az elsőfokú tárgyalás megkezdését megelőzően az adótartozások megfizetését, beleértve a közigazgatási bírságokat és a kamatokat is.

3. Az új módosítás hatálybalépését követően M. Scialdone cselekménye nem lenne büntetendő az enyhébb büntetés visszaható hatályú alkalmazásának elve alapján. Az általa határidőn belül megfizetni elmulasztott héa mértéke nem éri el az új küszöbértéket. A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban kételyei vannak arra vonatkozóan, hogy a módosítás összeegyeztethető-e az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével, az EUMSZ 325. cikkel, a héairányelvvel,[2] valamint az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezménnyel.[3] A héa megfizetésének elmulasztására vonatkozó új szankciórendszer tiszteletben tartja-e azt a kötelezettséget, hogy az uniós jog megsértéséhez ugyanolyan jogkövetkezményeket fűzzenek, mint amelyek a nemzeti jog hasonló megsértése esetén alkalmazandók? Összeegyeztethető-e a tagállamok azon kötelezettségével, hogy visszatartó erejű és hatékony szankciókat írjanak elő? Ezek azok a fő kérdések, amelyek megválaszolására kérték jelen ügyben a Bíróságot.

4. Ezenfelül a kérdést előterjesztő bíróság továbbá felvetette, hogy amennyiben a szóban forgó módosítás az uniós joggal összeegyeztethetetlennek minősül, azt hatályon kívül kell helyezni. Ennek joghatása az lenne, hogy a M. Scialdone elleni büntetőeljárást folytatni kell. A jelen ügy ezért alapvető kérdéseket vet fel a jogszerűség és jogbiztonság elvére, és különösen az enyhébb büntetés visszaható hatályú alkalmazásának az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 49. cikkének (1) bekezdésében foglalt elvére vonatkozóan.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

1. A Charta

5. A Charta 49. cikke meghatározza a bűncselekmények és büntetések törvényességének és arányosságának elveit. Az első bekezdése a következőképpen szól: „Senkit sem szabad elítélni olyan cselekményért vagy mulasztásért, amely az elkövetése idején a hazai vagy a nemzetközi jog alapján nem volt bűncselekmény. Ugyancsak nem lehet a bűncselekmény elkövetése idején alkalmazható büntetésnél súlyosabb büntetést kiszabni. Ha valamely bűncselekmény elkövetése után a törvény enyhébb büntetés kiszabását rendeli, az enyhébb büntetést kell alkalmazni.”

2 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2006. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.) (a továbbiakban: héairányelv).

3 Az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján létrehozott egyezmény (HL 1995. C 316., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 8. kötet, 57. o.) (a továbbiakban: PIF-egyezmény).

2. EUMSZ 325. cikk

6. Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése értelmében „[a]z Unió és a tagállamok küzdenek a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen az e cikknek megfelelően meghozandó olyan intézkedésekkel, amelyeknek elrettentő hatásuk van, és hathatós védelmet nyújtanak a tagállamokban, valamint az Unió intézményeiben, szerveiben és hivatalaiban”.

7. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése előírja, hogy „[a] tagállamok az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdésére megteszik ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek”.

3. A PIF-egyezmény

8. A PIF-egyezmény 1. cikke a következőt írja elő:

„(1) 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 Európai Közösségek általános költségvetése vagy az Európai Közösségek kezelésében levő, illetve az Európai Közösségek nevében kezelt költségvetés forrásainak jogtalan csökkentése,

– információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkel megegyező következményekkel,

– a jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása, az előbbiekkel megegyező következményekkel.

(2) A 2. cikk (2) bekezdésére is figyelemmel, minden tagállam megteszi a szükséges és megfelelő intézkedéseket annak érdekében, hogy átültesse az (1) bekezdést a nemzeti büntetőjogba oly módon, hogy a benne említett magatartás bűncselekménynek minősüljön.

[…]

(4) Az (1) és (3) bekezdésben említett cselekmény vagy mulasztás szándékos jellegére a tárgyilagos, tényszerű körülményekből lehet következtetni.”

9. A PIF-egyezmény 2. cikkének (1) bekezdése értelmében „[m]inden 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]”.

4. A héairányelv

10. A héairányelv 260. cikke értelmében „[m]inden 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”.

11. A héairányelv 250. cikkének (1) bekezdése értelmében „[m]inden adóalanynak héabevallást 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 […]”.

12. A héairányelv 273. cikke értelmében „[a] tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek 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”.

5. A 2988/95 rendelet

13. Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló 2988/95/EK, Euratom rendelet[4] 1. cikkének (2) bekezdése értelmében: „Szabálytalanság a közösségi jog valamely rendelkezésének egy gazdasági szereplő általi, annak cselekménye vagy mulasztása útján történő megsértése, amelynek eredményeként a Közösségek általános költségvetése vagy a Közösségek által kezelt költségvetések kárt szenvednek vagy szenvednének, akár közvetlenül a Közösségek nevében beszedett saját forrásokból származó bevétel csökkenése vagy kiesése révén, akár indokolatlan kiadási tételek miatt.”

B. Az olasz jog

14. A 74/2000. sz. törvényerejű rendelet[5] 10bis. és 10ter. cikke a jelen ügy tényállásának megvalósulása idején és egészen 2015. október 21-éig a következőket írta elő:

„10bis. cikk

Hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő az, aki a kifizető által levont adó éves bevallásának benyújtására előírt határidőn belül az adóalany részére kiállított igazolásban szereplő levonásokat adómegállapítási időszakonként 50 000 eurót meghaladó összegben nem fizeti meg.

10ter. cikk

A 10bis. 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 hozzáadottérték-adót.”

4 1995. december 18-i tanácsi rendelet (HL 1995. L 312., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 1. fejezet, 1. kötet, 340. o.).

5 Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (a jövedelemadóval és héával kapcsolatos bűncselekményeket az 1999. június 25-i 205. sz. törvény 9. cikkével összhangban szabályozó új szabályokról szóló, 2000. március 10-i 74. sz. törvényerejű rendelet) (a GURI, 2000. március 31-i 76. száma) (a továbbiakban 74/2000. sz. törvényerejű rendelet).

15. A 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkének (1) bekezdése előírta, hogy a szankciókat enyhítő körülmények alapján a büntetés egyharmadával csökkenteni kell és a mellékbüntetéseket ki kell zárni, amennyiben az elsőfokú tárgyalás megkezdését megelőzően az adótartozásokat, beleértve a közigazgatási bírságokat és a kamatokat is, a megfizetendő összegek teljes megfizetésével kiegyenlítik.

16. A 158/2015. sz. törvényerejű rendelet[6] 7. és 8. cikkével bevezetett módosítások következtében a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10bis. és 10ter. cikke (2015. október 22-étől) a következőképpen szól:

„10bis. cikk

Hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő az, aki a kifizető által levont adó éves bevallásának benyújtására előírt határidőn belül a levonás szerinti vagy az adóalany részére kiállított igazolásban szereplő levonásokat adómegállapítási időszakonként 150 000 eurót meghaladó összegben nem fizeti meg.

10ter. cikk

Hat hónaptól két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő az, aki a következő adómegállapítási időszakra vonatkozó adóelőleg megfizetésére előírt határidőn belül az éves bevallás alapján fizetendő héát adómegállapítási időszakonként 250 000 eurót meghaladó összegben nem fizeti meg.”

17. A 158/2015. sz. törvényerejű rendelet a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkének (1) bekezdését is módosította. Új büntethetőséget megszüntető okot illesztett be. A következőképpen hangzik: „a 10bis. és 10ter. cikkben, valamint a 10quater. cikk első bekezdésében foglalt cselekmények nem büntetendők, amennyiben az elsőfokú tárgyalás megkezdését megelőzően az adótartozásokat, beleértve a közigazgatási bírságokat és a kamatokat is, a megfizetendő összegek teljes megfizetésével kiegyenlítik […]”

18. Végezetül a közigazgatási bírságokat külön rendelkezés szabályozza: A 471/1997. sz. törvényerejű rendelet[7] 13. cikkének (1) bekezdése: „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.”

6 Decreto Legislativo 24 settembre 2015, 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).

7 Decreto legislativo 18 dicembre 1997, 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 1997. sz. törvényrendelet (a GURI 1998. január 8-i 5. számának rendes melléklete).

III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19. Az Agenzia delle Entrate (adóhivatal) tisztviselői vizsgálatot folytattak a Siderlaghi S.r.l. társaságnál. A társaság a 2012. évre vonatkozó adót megfelelően bevallotta. A héa összege 175 272 euró volt. A nemzeti jog alapján a fenti összeget a következő adóidőszakra megállapított határidőig, vagyis 2013. december 27-ig meg kell fizetni. A vizsgálat szerint a Siderlaghi Srl nem fizette meg a héát a fenti határidőn belül.

20. Az adóhivatal fizetési felszólítást küldött a Siderlaghi Srl részére. A társaság úgy döntött, hogy az adót részletekben fizeti meg. A nemzeti jog alapján ez az előírt közigazgatási bírságok kétharmadának megfelelő mértékű csökkentést tett lehetővé.

21. Mivel M. Scialdone a Siderlaghi S.r.l. társaság egyedüli ügyvezetője, az ügyész a héa megfizetésének elmulasztása miatt ellene, mint a társaság jogi képviselője ellen büntetőeljárást indított. Az ügyészség M. Scialdonét a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikke szerinti bűncselekménnyel vádolta. A Tribunale di Varesét (varesei kerületi bíróság, Olaszország) (a kérdést előterjesztő bíróság) 22 500 euró összegű pénzbüntetés megfizetésének elrendelésére kérte.

22. A M. Scialdone elleni büntetőeljárás megindítását követően a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet módosította a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10bis. és 10ter. cikkét, valamint a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet új 13. cikkébe egy új büntethetőséget megszüntető okot iktatott.

23. A módosítás először is megemelte azt a küszöbértéket, amely felett az adó megfizetésének elmulasztása bűncselekménynek minősül. A forrásadó és a héa megfizetésének elmulasztásával kapcsolatos cselekmények eredetileg (mindkét adónemre vonatkozóan) 50 000 euróban meghatározott küszöbértékét a forrásadó esetében 150 000 euróra, héa esetében 250 000 euróra növelte. Másodszor, a cselekmény immár nem volt büntetendő, ha az elsőfokú tárgyalás megkezdését megelőzően az adótartozásokat, beleértve a közigazgatási bírságokat és a kamatokat is, megfizették.

24. A nemzeti bíróság kifejti, hogy a jelen ügyben az alperest 175 272 eurónak megfelelő összegű héa megfizetésének elmulasztásával vádolják. A 158/2015. sz. törvényerejű rendelet révén bevezetett módosítások joghatása alapján a cselekménye már nem minősül bűncselekménynek, mivel az említett összeg nem éri el a 250 000 euróban meghatározott új küszöbértéket. Az elkövető szempontjából kedvezőbb rendelkezésként az újabb rendelkezés alkalmazandó. Azonban, ha az új szabályok az uniós joggal összeegyeztethetetlennek minősülnek, azokat hatályon kívül kellene helyezni. Következésképpen a vádlott cselekménye büntetőjogi felelősséget megállapító ítéletet vonhat maga után.

25. Az új büntethetőséget megszüntető okot illetően a nemzeti bíróság kifejti, hogy mivel a Siderlaghi Srl úgy döntött, hogy a tartozást részletekben fizeti meg, a tartozás megfizetése minden valószínűség szerint megtörténik, mielőtt az eljárás befejeződne. Így az ügyész büntetés kiszabására irányuló indítványát el kellene utasítani. Azonban, ha az új büntethetőséget megszüntető ok az uniós joggal összeegyeztethetetlennek bizonyulna, a nemzeti bíróság dönthet a vádlott büntetőjogi felelősségéről.

26. Ezenfelül, amennyiben az uniós jogot a kérdést előterjesztő bíróság által javasolt módon kell értelmezni, a tagállamoknak a héa megfizetésének elmulasztását, amennyiben az meghaladja az 50 000 eurót, szabadságvesztés-büntetéssel kellene szankcionálniuk. E bíróság szerint ez azt jelentené, hogy a jelen ügyben szereplő jogsértést különösen súlyosnak kellene minősíteni. Így az ügyész által indítványozott büntetést a nemzeti bíró elutasíthatja, amennyiben a büntetésre vonatkozó indítvány – amely köti a nemzeti bíróságot – kizárja a szabadságvesztés-büntetést. Ez a kizárás a nemzeti bíróság szerint jelentősen csökkenti a szankció hatékonyságát.

27. E ténybeli és jogi háttér alapján a Tribunale di Varese (varesei kerületi bíróság) az eljárást felfüggesztette, és a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni az uniós jogot és különösen a tagállamokat a szankciókra vonatkozó politikáik közelítésére kötelező EUMSZ 325. cikkel, valamint 2006/112/EK 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 előírtnál 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 2006/112/EK 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 hozzáadottérték-adó meg nem fizetésének vagy részleges, illetve késedelmes megfizetésének tényállása, és ebből eredően a fent említett 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 235. 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?”

28. A német, az olasz, a holland és az osztrák kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételt. Az érdekelt feleket – az osztrák kormány kivételével – a Bíróság a 2017. március 21-én tartott tárgyaláson hallgatta meg.

IV. Elemzés

29. A kérdést előterjesztő bíróság által feltett három kérdéssel azt kell tisztázni, hogy a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet által a bevallott héa megfizetésének elmulasztására vonatkozóan bevezetett módosítások összeegyeztethetőek-e az uniós joggal. A kérdést előterjesztő bíróság a kérdéseit az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése, az EUMSZ 325. cikk, a PIF-egyezmény, valamint a héairányelv vonatkozásában tette fel.

30. A jelen ügy jogi háttere valóban némileg komplex. Ezért először is azt vizsgálom meg, hogy a nemzeti bíróság által hivatkozottak közül konkrétan mely uniós jogi rendelkezések alkalmazandók a jelen ügyben (A), ezt követően pedig javaslatot teszek a kérdést előterjesztő bíróság által feltett három kérdés megválaszolására (B). Végezetül azzal foglalkozom, hogy az uniós joggal való összeegyeztethetetlenség esetleges megállapítása milyen joghatást fejthet (vagy inkább ne fejtsen) ki az alapeljárásra (C).

A. Az uniós jog jelen ügyre alkalmazandó rendelkezései

1. A PIF-egyezmény

31. Az észrevételt előterjesztő felek mindegyike egyetértett abban, hogy a PIF-egyezmény a jelen ügyben nem alkalmazandó. Más–más indok alapján jutottak erre a következtetésre.

32. A holland kormány szerint a PIF-egyezmény a héára nem alkalmazandó. Az észrevételt előterjesztő érdekelt felek közül mások (és egy másodlagos érvelésben a holland kormány is) előadták, hogy a jelen ügyben szóban forgó héa megfizetésének elmulasztásával megvalósított cselekmény nem tartozik a PIF-egyezmény szerinti „csalás” fogalma alá.

33. Így tehát két különböző érvet terjesztettek elő. Az első általános jelleggel tagadja a PIF-egyezménynek a héára való alkalmazhatóságát. A második érv szerint, noha a héa a PIF-egyezmény hatálya alá tartozhat, a jelen ügyben szóban forgó konkrét magatartásforma nem. Ezt a két érvet fogom egymást követően megvizsgálni.

a) A PIF-egyezmény és a héa

34. A Tarrico ítéletben a Bíróság kimondta, hogy a PIF-egyezmény 1. cikkében meghatározott „csalás” fogalma „magában foglalja egy egységes kulcsnak a héa harmonizált és az uniós szabályok alapján megállapított alapjára való alkalmazásából származó bevételeket”[8].

35. A jelen ügyben a holland kormány arra kérte a Bíróságot, hogy ezt a megállapítását vizsgálja felül. Véleménye szerint a héa a PIF-egyezmény szempontjából nem tartozik a „bevétel” fogalma alá. A holland kormány szerint a tagállamok, mint a PIF-egyezmény részes felei egy magyarázó jelentésben hiteles értelmezést adtak a szerződések jogáról szóló bécsi egyezmény[9] 31. cikke szerinti „bevétel” fogalmára vonatkozóan.[10] Ez a magyarázó jelentés kifejezetten kizárja a PIF-egyezmény 1. cikkének (1) bekezdése szerinti „bevétel” fogalma alól a héát.[11] A holland kormány továbbá azzal érvel, hogy a Bíróság a hiteles értelmezés elemeként már korábban is figyelembe vette a nyilatkozatokat és magyarázó jelentéseket: jelen esetben is ezt kell tennie.

8 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 41. pont).

9 1969. május 23-i egyezmény, Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára, 1155. kötet, 331. o. A holland kormány azzal érvel, hogy a szerződést jóhiszeműen, kifejezéseinek szövegösszefüggésükben szokásos értelme szerint, valamint tárgya és célja figyelembevételével kell értelmezni; a szövegösszefüggést is figyelembe kell venni, valamint egyebek mellett a részes felek között a szerződés rendelkezéseinek alkalmazására vonatkozóan létrejött bármely megállapodást (a Bécsi Egyezmény 31. cikke (1) bekezdése és (3) bekezdésének a) pontja). Hivatkozik továbbá a Bécsi Egyezmény 31. cikkének (4) bekezdésére, amely értelmében valamely kifejezésnek különleges értelmet kell adni, ha megállapítható, hogy a részes feleknek ez volt a szándékuk.

10 Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezményről készült, a Tanács által 1997. május 26-án jóváhagyott magyarázó jelentés (HL 1997. C 191., 1. o.).

11 E jelentés 1. pontjának (1) bekezdése értelmében „bevétel: az Európai Közösségek saját forrásainak rendszeréről szóló, 94/728/EK tanácsi határozat 2. cikkének (1) bekezdésében szereplő saját források első két kategóriájából származó bevételek […]. Ebben nem szerepel az egységes kulcsnak a tagállamok héa alapjára való alkalmazásából származó bevétel, mivel a héa nem a Közösségek számlájára közvetlenül beszedett saját forrás. A standard mértékű tagállami GNP összegének alkalmazásából származó bevétel sem szerepel benne”.

36. Nem értek egyet azzal, hogy az 1997. évi tanácsi magyarázó jelentés a tagállamok között két évvel korábban aláírt egyezmény bármiféle „hiteles értelmezését” jelentené. Véleményem szerint a holland kormány érveit el lehet utasítani, anélkül hogy a Bíróságnak állást kellene foglalnia a Bécsi Egyezménynek a tagállamok közötti egyezmények értelmezésében betöltött szerepének komplex kérdésére vonatkozóan.[12]

37. Általános kijelentés szintjén természetesen egyetértek a holland kormánnyal abban, hogy az uniós jogrendszeren belül a jogalkotó akarata vagy szándéka *bizonyos* értelmező szereppel bír.[13] Az ilyen jogalkotási szándék megjelenhet ugyanazon dokumentumon belül, mint a preambulum esetében, vagy egy külön dokumentumban. Például a múltban a Bíróság utalt előkészítő munkálatokra,[14] a Szerződésekhez csatolt nyilatkozatokra[15] vagy az elsődleges jogot értelmező bizonyos magyarázó dokumentumokra.[16]

38. Van azonban két elem, amelynek meg kell jelennie ahhoz, hogy az ilyen dokumentumok vagy magyarázatok alkotóik szándékkifejezésének legyenek tekinthetők: az egyik intézményi, a másik időbeli. *Intézményi szempontból* az ilyen dokumentumokat ugyanazon feleknek vagy szerveknek kell megvitatniuk és elfogadniuk, amelyek a végleges jogi eszközt elfogadták, vagy elfogadásában részt vettek. *Időbeli szempontból csak akkor lehet abból kiindulni*, hogy az adott dokumentum valóban az alkotó(k) döntéshozatali folyamat alatti hozzáállását tükrözi, ha az ilyen dokumentumokat a kidolgozásuk során, de legkésőbb a jogi eszköz elfogadásakor fogalmazták meg.

39. A holland kormány fenti érvével az a probléma, hogy egyik elem sem teljesül. A jelen ügyben szóban forgó 1997. évi magyarázó jelentést nem ugyanazon felek, vagyis a tagállamok fogadták el, hanem a Tanács hagyta jóvá – amely az Egyezménynek nem részes fele.[17] Az Egyezményt továbbá 1995-ben írták alá. A tanácsi magyarázó jelentés 1997-ben kelt.

12 A Bíróság már korábban kimondta, hogy habár a Bécsi Egyezmény sem az Európai Uniót, sem tagállamainak mindegyikét nem köti, a nemzetközi szokásjogot tükrözi, amely így az uniós intézményekre kötelező hatállyal bír. Az Európai Unió jogrendjének részét képezi – lásd például: 2010. február 25-i Brita ítélet (C-386/08, EU:C:2010:91, 42. és 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); vagy egy közelmúltbeli megerősítéseként: 2016. december 21-i Tanács kontra Front Polisario ítélet (C-104/16 P, EU:C:2016:973, 86. pont). Általános tanulmányként lásd: Kuijper, P. J., The European Courts and the Law of Treaties: The Continuing Story, in Cannizzaro, E., (szerk.) *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, OUP, 2011, 256–278. o. Azonban a Bíróság a Bécsi Egyezményre túlnyomórészt harmadik államokkal kötött szerződéseket illetően hivatkozott. A Bíróság azt is megállapította, hogy a Bécsi Egyezményben foglalt szabályok alkalmazandók a tagállamok és valamely nemzetközi szervezet közötti megállapodásra (2015. március 11-i Oberto és O'Leary ítélet, C-464/13 és C-465/13, EU:C:2015:163, 36. pont). Tudomásom szerint a Bécsi Egyezményre csupán egyszer hivatkoztak a tagállamok közötti, a korábbi EGK 220. cikk alapján elfogadott egyezmény kontextusában, a 2002. február 27-i Weber ítéletben (C-37/00, EU:C:2002:122, 29. pont), a polgári és kereskedelmi ügyekben a joghatóságról és a határozatok végrehajtásáról szóló, 1968. szeptember 27-i egyezmény (HL 1972. L 299., 32. pont; az új tagállamoknak az alábbi egyezményhez való csatlakozásáról szóló későbbi egyezményekkel módosítva) területi hatályával kapcsolatban.

13 Az uniós jog rendszerén belül, ez a szerep ugyanakkor eltér a Bécsi Egyezmény 31. cikkének (2) bekezdése és 31. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontja szerinti értelemben vett *kötelező erejű* hiteles értelmezés bármely formájától (az említett rendelkezéseket illetően lásd például: Villinger, M. E., *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff, Leiden 2009. 429–432. o.).

14 Lásd például: 2012. november 27-i Pringle ítélet (C-370/12, EU:C:2012:756, 135. o.); 2013. október 3-i Inuit Tapiriit Kanatami és társai kontra Parlament és Tanács ítélet (C-583/11 P, EU:C:2013:625, 59. o.).

15 Lásd például: 2010. március 2-i Rottmann ítélet (C-135/08, EU:C:2010:104, 40. pont).

16 Lásd különösen: az eredetileg az Európai Unió Alapjogi Chartáját megszövegező Konvent elnökségének irányítása alatt készített magyarázatok (HL C 2007. 303., 17. o.).

17 A teljesség kedvéért hozzátehetjük, hogy ugyanez vonatkozik a holland kormány által előterjesztett, a Bécsi Egyezmény 31. cikke (3) bekezdésének a) pontjából és 31. cikkének (4) bekezdéséből ezzel kapcsolatban levezetett érvre (lásd a 9. lábjegyzetet).

40. Az azonban, hogy a magyarázó jelentésnek a jelen ügyben nem lehet „hiteles” értelmezési szerepet tulajdonítani, nem jelenti azt, hogy egy ilyen magyarázó jelentésnek ne lehetne valamilyen *meggyőző* ereje. A magyarázó jelentést végtére is az az intézmény hagyta jóvá, amely a tagállamoknak mint szerződő feleknek megküldendő tervezet elkészítéséért felelős volt.[18] Hasonló esetekben a Bíróság a múltban különböző alkalmakkor hivatkozott magyarázó jelentésekre.[19] Egyebek mellett figyelembe vette a Tanács magyarázó jelentését a PIF-egyezményhez hasonló, az EUSZ K.3. cikk alapján elfogadott egyezményekre vonatkozóan.[20]

41. A hasonló magyarázó jelentések értelmezési ereje azonban eltér. Az ilyen magyarázó jelentés nem *a* „hiteles” értelmezés maga, hanem az értelmező érvek *egyike*, amelyet figyelembe lehet venni és azután súlyozni lehet az értelmezett rendelkezés szövegéből, gondolatmenetéből, további kontextusából és céljából levezetett többi érvvel együtt és mellett. Ami még fontosabb, hogy az ilyen érvek alkalmazásának egyértelmű határa az értelmezett jogi rendelkezés szövege. Ezért egy ilyen magyarázó jelentésre nem lehet úgy hivatkozni, hogy az a rendelkezés szövegével, rendszertani és teleologikus értelmezésével ellentétes értelmezéshez vezessen.

42. Amint azt Kokott főtanácsnok a Taricco ügyre vonatkozó indítványában[21] világosan kifejtette, éppen ez lenne az eredménye annak, ha a Bíróság a holland kormány által előterjesztett érvelést elfogadná.

43. Tulajdonképpen az, hogy a csalásnak a PIF-egyezményben szerinti fogalommeghatározásában szereplő „bevétel” fogalmából kizárjuk a héát, nem következik a rendelkezés szövegéből. Ellenkezőleg, a PIF-egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontjában a „bevétel” fogalmának széles értelmezése szerepel, hiszen általában „az Európai Közösségek általános költségvetése vagy az Európai Közösségek kezelésében levő, illetve az Európai Közösségek nevében kezelt költségvetés forrásaira” hivatkozik. A héa az EU azon saját forrásainak része, amelyek a „bevétel” fogalmának központi részét képezik.[22] Ezenfelül a PIF-egyezmény nem ír elő az Európai Unió nevében történő közvetlen beszedésre vonatkozó feltételt.[23] Ezt a tág értelmezést alátámasztják a PIF-egyezmény preambulumában szereplő célkitűzések is – „tudomásul véve, hogy a Közösség bevételeit és kiadásait érintő csalások számos esetben nem korlátozódnak egy országra, valamint ezeket gyakran szervezett bűnözői hálózatok követik el”, kijelentve, hogy „az Európai Közösség pénzügyi érdekeinek védelme szükségessé teszi az ezeket az érdekeket sértő csalás büntetőjogi üldözését”, valamint hozzátéve, hogy „hatékony, arányos és visszatartó erejű büntetőjogi szankciókkal büntetendővé kell tenni az ilyen magatartást”. Összességében ezek a kijelentések úgy tekinthetők, mint amelyek a héarendszerre is irányulnak. Végezetül az, hogy a PIF-egyezmény „adóval kapcsolatos” bűncselekményeket említ, szintén azt mutatja, hogy a héa nincs kizárva az Unió pénzügyi érdekeinek fogalma alól.[24]

18 A PIF-egyezményt a (maastrichti változat szerinti) EUSZ K.3. cikk (2) bekezdésének c) pontja alapján fogadták el, amely értelmében a Tanácsnak jogában állt olyan egyezményeket készíteni, amelyeket a tagállamoknak az alkotmányos követelményeiknek megfelelően elfogadásra javasol.

19 Lásd például: 1981. május 26-i Rinkau ítélet (157/80, EU:C:1981:120, 8. pont); 1999. június 17-i Unibank ítélet (C-260/97, EU:C:1999:312, 16. és 17. pont); 2002. július 11-i Gabriel ítélet (C-96/00, EU:C:2002:436, 41. pont, valamint az azt követő pontok); 2011. március 15-i Koeltzsch ítélet (C-29/10, EU:C:2011:151, 40. pont).

20 A Bíróság az említett rendelkezés alapján elfogadott egyezmények (amelyek közül néhány soha nem lépett hatályba) indokolásaira is hivatkozott, amely rendelkezés későbbi másodlagos jogi aktusok inspirációjául szolgált. Lásd például: 2008. május 8-i Weiss und Partner ítélet (C-14/07, EU:C:2008:264, 53. pont); 2008. december 1-jei Leymann és Pustavarov ítélet (C-388/08 PPU, EU:C:2008:669, 74. pont); 2010. július 15-i Purrucker ítélet (C-256/09, EU:C:2010:437, 84. pont és az azt követő pontok); 2015. november 11-i Tecom Mican és Arias Domínguez ítélet (C-223/14, EU:C:2015:744, 40. és 41. pont); 2017. január 25-i Vilkas ítélet (C-640/15, EU:C:2017:39, 50. pont).

21 Kokott főtanácsnoknak a Taricco és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-105/14, EU:C:2015:293, 99–102. pont).

22 A tagállamok pénzügyi hozzájárulásainak a Közösségek saját forrásai által történő pótlásáról szóló 1970. április 21-i 70/243/ESZAK, EGK, Euratom tanácsi határozat (HL 1970. L 94., 19. o.). A jelenleg hatályos rendelkezést lásd: az Európai Unió saját forrásainak rendszeréről szóló, 2014. május 26-i 2014/335/EU, Euratom tanácsi határozat (HL 2014. L 168., 105. o.) 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja. 2015-ben a „hagyományos saját forrásból” származó bevételt az összes saját forrásból származó bevétel 12,8%-ára, a héából származó bevételt pedig 12,4%-ára becsülik. Lásd: Európai Bizottság, *Integrated Financial Reporting Package, 2015*.

23 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 41. pont). Ez a helyzet a 2899/95 rendelet 2. cikke esetében, amely „közvetlenül a Közösségek nevében beszedett saját forrásokból származó bevételeket” említi.

24 A PIF-egyezmény 5. cikkének (3) bekezdése.

44. Következésképpen az magyarázó jelentés nem alkalmazható a rendelkezés hatályának a PIF-egyezmény szövegével, rendszerével és célkitűzéseivel ellentétes, jelentős módosítására. Ha egy ilyen magyarázó jelentés kizárná a PIF-egyezmény hatályából az EU saját forrásai rendszerének egyik összetevőjét, az jóval túllépné a „magyarázó jelentést”. Gyakorlatilag a PIF-egyezmény hatályának módosítását jelentené.

45. Hozzá kell tenni, hogy ilyen módosításra volt lehetőség. Amennyiben a szerződő feleknek valóban az lett volna a szándékuk, hogy a héát kizárják a PIF-egyezmény hatálya alól, semmi nem akadályozta volna meg őket abban, hogy egy későbbi jegyzőkönyvben a „bevétel” fogalmának meghatározását módosítsák. Tulajdonképpen, amikor a PIF-egyezmény hatályának módosítását szükségesnek látták, ezt két különböző alkalommal külön rendelkezések elfogadásával megtették. [25]

46. Ezért nem tartom indokoltnak, hogy eltérjünk attól a következtetéstől, miszerint a héa a PIF-egyezmény hatálya alá tartozik.

b) A csalás fogalma a PIF-egyezmény értelmében

47. A Bíróság elé észrevételeket előterjesztő felek egyetértettek abban, hogy a megfelelően bevallott héa a PIF-egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében nem minősül csalásnak. Az olasz kormány írásbeli és szóbeli beadványaiban még azt is kifejtette, hogy a bevallás elmulasztásával vagy hamis információ nyújtásával kapcsolatos cselekményeket, valamint a csalárd magatartásból eredő egyéb cselekményeket a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet más rendelkezései szabályozzák.

48. Egyetértek azzal, hogy az a cselekmény, amelyre a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikke utal (sem a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet általi módosítás előtt, sem pedig azt követően), nem sorolható a PIF-egyezmény szerinti csalás fogalma alá.

49. A PIF-egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja meghatározza a csalásnak az egyezmény értelmében vett fogalmát. A bevétellel kapcsolatban háromféle szándékos cselekményt vagy mulasztást említ, amelyek következménye az EU forrásainak jogtalan csökkentése: i. hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy előterjesztése; ii. információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése; valamint iii. a jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása.

50. A csalás felsorolt három fajtája közül egyik sem felel meg a jelen ügyben tárgyalt cselekménynek. A 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikke a megfelelően bevallott héa törvényi határidőn belül történő megfizetésének elmulasztására vonatkozik. Habár e fizetési kötelezettség megszegése könnyen lehet szándékos és eredményezheti az adóbevételek csökkenését, e magatartás mégsem valósítja meg hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználását vagy előterjesztését, illetve információ elhallgatását. Mindent pontosan bevallottak. Valamilyen okból azonban a pontos bevallást nem követte hasonlóan pontos, vagyis időben történő befizetés. Ezenfelül nem tekinthető úgy, hogy a pontosan bevallott héa megfizetésének elmulasztása a „jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása” lenne. A törvény szerinti határidőn belüli befizetés elmulasztása értelemszerűen jogellenes.

51. A fenti indokok alapján úgy vélem, hogy a PIF-egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem tekinthető úgy, hogy abba benne foglaltatik az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló bűncselekmény: a pontosan bevallott héa törvény által előírt határidőn belüli megfizetésének elmulasztása. Ezért egyetértek azzal, hogy a PIF-egyezmény a jelen ügyben nem alkalmazandó.

25 Jegyzőkönyv az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezményhez (HL 1996. C 313., 2. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 8. kötet, 86. o.) valamint Második jegyzőkönyv az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezményhez (HL 1997. C 221., 12. o.; magyar nyelvű különkiadás 19. fejezet, 8. kötet, 156. o.).

2. Az EUMSZ 325. cikk

52. Az EUMSZ 325. cikk az Unió és tagállamainak az Unió pénzügyi érdekeinek védelmére irányuló feladatait rendezi. Meghatározza továbbá ezen a területen az uniós hatásköröket.

53. Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében szerepel az EU és a tagállamok azon kötelezettsége, hogy küzdjenek a *csalás* és az Unió pénzügyi érdekeit sértő *minden egyéb jogellenes tevékenység ellen* olyan intézkedésekkel, amelyeknek elrettentő hatásuk van, és hathatós védelmet nyújtanak. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése előírja, hogy a tagállamok az Unió pénzügyi érdekeit sértő *csalás* leküzdésére megteszik ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek.

54. Az észrevételeket előterjesztő felek nem értenek egyet abban, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése a jelen ügyben alkalmazandó-e.

55. A német kormány szerint az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése nem alkalmazandó. Ennek oka először is, hogy az ügy az Unió pénzügyi érdekeit nem érinti, mivel a héát pontosan vallották be. Másodszor, a jelen ügyben szóban forgó cselekmény nem tartozik az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdésének hatálya alá sem, mivel az csupán a „csalásra" vonatkozik. Harmadszor, a cselekmény az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésének hatálya alá sem tartozik, mivel az említett rendelkezést rendszerszerűen úgy kell értelmezni, hogy az abban szereplő „egyéb jogellenes tevékenység" csupán a hasonlóan súlyos csalárd cselekményekre vonatkozik. A holland kormány a tárgyaláson hasonló álláspontot képviselt.

56. Az olasz kormány a tárgyaláson előadta, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése nem alkalmazandó a jelen ügyben szereplő cselekményre. Ennek oka, hogy a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikkében szereplő magatartás nem tekinthető csalárd tevékenységnek a PIF-egyezmény értelmében véve.

57. A Bizottság álláspontja ezzel ellentétes. Véleménye szerint az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdését tágan kell értelmezni. Beleértendő az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében szereplő „egyéb jogellenes tevékenység" fogalma, amelybe beletartozhatnak a nem csalárd jellegű cselekmények és szabálytalanságok is.

58. Véleményem szerint az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdésének helyes értelmezése valahol a kettő között helyezkedik el. Először is, a jelen ügyben szóban forgó cselekmény alkalmas arra, hogy az Unió pénzügyi érdekeit sértse (a). Másodszor, a cselekmény az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik, az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése alá azonban nem (b). Harmadszor, az a követelmény, hogy a tagállam az Unió pénzügyi érdekeinek védelmére a nemzeti pénzügyi érdek védelmére hozott intézkedésekkel azonos intézkedéseket hozzon, nem csak az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdéséből következik, hanem az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 321. cikk (1) bekezdéséből is (c).

a) Az Unió pénzügyi érdekeinek érintettségéről

59. A Bíróság már megállapította, hogy az „Unió pénzügyi érdekeinek" hatálya tág. Beleértendők az Unió és a Szerződések által létrehozott más szervek, hivatalok, ügynökségek költségvetésébe tartozó bevételek és kiadások.[26] Az egységes kulcsnak a héa harmonizált és az uniós szabályok alapján megállapított alapjára való alkalmazásából származó bevételek az Unió saját forrásába tartoznak. Ez

26 2003. július 10-i Bizottság kontra EKB ítélet (C-11/00, EU:C:2003:395, 89. pont); 2003. július 10-i Bizottság kontra EBB ítélet (C-15/00, EU:C:2003:396, 120. pont).

alapján a Bíróság megerősítette, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn a héabevételeknek az alkalmazandó uniós jog tiszteletben tartásával történő beszedése és a vonatkozó héa-sajátforrás uniós költségvetés rendelkezésre bocsátása között: „az előbbi beszedése során történt mulasztás potenciálisan az utóbbi csökkenéséhez vezet”[27].

60. A Bíróság ezzel kimondta, hogy nem csak a héával kapcsolatos hamis információk szolgáltatásával megvalósított adóelkerülésre alkalmazandó adóügyi szankciók és büntetőeljárások,[28] hanem általánosabban, a héa *megfelelő beszedése* is összekapcsolódik az Unió pénzügyi érdekeinek az EUMSZ 325. cikk szerinti védelmével.[29] A Bíróság továbbá megállapította, hogy a jelen ügyben szereplő héa megfizetésének elmulasztására irányuló olasz jogi rendelkezéshez hasonló bűncselekményekhez kapcsolódó és ezen adó pontos beszedésének biztosítására irányuló büntetőeljárások a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében az EUMSZ 325. cikk végrehajtásának minősülnek.[30]

61. A jelen ügyben szóban forgó cselekmény a fizetés *elmulasztására* vonatkozik. Azt állíthatjuk tehát, hogy az Unió pénzügyi érdekeit igazából nem érinti: a befizetés késik, de meg fog történni. Mivel a megfizetés időpontjában kamatot is kell fizetni, az Unió bevételeit végső soron nem érinti. Így egy ilyen cselekmény nem tartozhat az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésének hatálya alá.

62. Hangsúlyozni kell, hogy a bűncselekmény nem csak a *késedelmes* fizetésre, hanem tágabb értelemben, a fizetés bármely okból történő *elmulasztására* irányul. Így valóban lehet, hogy a tartozást késedelmesen fizetik meg, de az is lehet, hogy egyáltalán nem fogják megfizetni. Mindettől függetlenül a tartozás szerinti összeget egyszerűen nem fizették meg. Józan ésszel végiggondolva, ha valaki nem kapja meg a pénzét, az kétségtelenül érinti az illető pénzügyi érdekeit, mindamellett, hogy, amint arra a Bizottság helyesen rámutatott, a bűncselekmény csak egy bizonyos, nem jelentéktelen és marginális küszöbérték elérése esetén valósul meg.

63. Ezért a német kormány arra vonatkozó beadványa, miszerint a héa „késedelmes megfizetése” nem alkalmas arra, hogy az Unió pénzügyi érdekeit érintse, mivel a héa pontos bevallása megtörtént, nem fogadható el.

b) Az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdésének alkalmazhatósága

64. Az EUMSZ 325. cikk, komplex jogalkotási története miatt[31] talán nem a Szerződés legegyértelműbb rendelkezése.

65. A jelen ügyben részletesen tárgyalt fő elem az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdésének szövege közötti különbség. Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében a „csalás” és „egyéb jogellenes tevékenység” szerepel. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése azonban csak „csalást” említ.

27 Lásd: 2011. november 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-539/09, EU:C:2011:733, 72. pont); 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 38. pont); 2016. április 7-i Degano Transport ítélet (C-546/14, EU:C:2016:206, 22. pont); 2017. március 16-i Identi ítélet (C-493/15, EU:C:2017:219, 19. pont).

28 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. pont).

29 E tekintetben lásd: 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. pont).

30 Lásd: 2017. április 5-i Orsi és Baldetti ítélet (C-217/15 és C-350/15, EU:C:2017:264, 16. pont).

31 Az Európai Alkotmány létrehozásáról szóló (maastrichti) szerződés 209a. cikkében csupán a jelenlegi (2) és (3) bekezdés szerepelt. Az Amszterdami Szerződés az akkori Európai Alkotmány létrehozásáról szóló szerződés 280. cikkébe beillesztette a jelenlegi (1) bekezdést, valamint a (4) bekezdést, amely a közösségi intézkedések elfogadásának jogalapját tartalmazta, előírva azonban, hogy „ezek az intézkedések nem érintik sem a nemzeti büntetőjog alkalmazását, sem a nemzeti igazságszolgáltatást”. A Lisszaboni Szerződés ezt a korlátozást eltörölte. E rendelkezés a Lisszaboni Szerződés előtt a Szerződés egymást követő változataiban szereplő szövegének alakulását illetően lásd: Jacobs főtanácsnoknak a Bizottság kontra EKB ügyre vonatkozó indítványa (C-11/00, EU:C:2002:556).

66. A Szerződésekben egyik fogalom sincs meghatározva. A *csalás* fogalmát az uniós jog autonóm fogalmaként, az EUMSZ 325. cikk azon általános célkitűzése alapján kell értelmezni, hogy az Unió pénzügyi érdekeinek védelmére szilárd keretrendszert biztosítson.[32] E fogalom hatálya nem feltétlenül felel meg a csalás nemzeti büntetőjogi fogalmának.[33] A „csalásnak" a PIF-egyezményben meghatározott fogalma, amelyre a Bíróság a Taricco ítéletben[34] utalt, hasznos eligazítást nyújt ebben a kérdésben, mivel ez volt az uniós jog által adott első fogalommeghatározás. Azonban a csalásnak az EUMSZ 325. cikkben szereplő fogalma nem szükségszerűen korlátozódik a PIF-egyezményben vagy a másodlagos jogban szereplő fogalmára.[35] Az EUMSZ 325. cikkben szereplő „csalás" általános fogalmába a héa területén beletartozhatnak azok a szándékos cselekmények vagy mulasztások, amelyek célja, hogy az elkövető az uniós pénzügyi érdekek rovására tisztességtelen gazdasági vagy adóügyi előnyre tegyen szert.[36]

67. Mindettől függetlenül a Bíróság megerősítette, hogy a héa késedelmes megfizetése önmagában nem vehető az adókikerüléssel vagy csalással egy tekintet alá.[37]

68. Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében szereplő *minden egyéb jogellenes tevékenység* a csalásnál kétségtelenül tágabb fogalomra utal. A kifejezés hétköznapi értelmét tekintve valószínűleg beletartozik minden jogellenes, vagyis törvénysértő magatartás, amely az Unió pénzügyi érdekeit sérti.

69. Nem találok indokot arra, hogy a törvényileg meghatározott határidőn belüli fizetés elmulasztását, ami ebben az értelemben egyértelműen jogellenes, miért ne tekintenénk egyéb jogellenes tevékenységnek. Amint azt a jelen indítvány fenti 59–63. pontjában már kifejtettem, a nemzeti jogban előírthoz hasonló küszöbértéket elérő összeg megfizetésének elmulasztása egyértelműen sérti az Unió pénzügyi érdekeit az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése értelmében.

70. Ugyanakkor az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdésében, amely csak a tagállamokkal szemben írja elő azt a kötelességet, hogy az Unió pénzügyi érdekeit sértő *csalás* leküzdésére megtegyék ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek, nem szerepel az „egyéb illegális tevékenység" fogalma. Ezt a megfogalmazásbeli különbséget kétféleképpen magyarázhatjuk.

71. Egyfelől feltételezhetjük, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdéséhez hasonlóan az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése mindkettőre, a „csalásra" és az „egyéb jogellenes tevékenységre" is vonatkozik. Ez a gondolatmenet az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdését „bevezető fordulatként" értelmezi, amely az EUMSZ 325. cikk valamennyi rendelkezésére, így az összes bekezdésére is vonatkozó hivatkozási keretet teremt. Ez azt hangsúlyozná, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése általános kötelezettséget ír elő az Unió és a tagállamok számára, hogy küzdjenek a csalás és minden egyéb

32 Az EUMSZ 325. cikkben szereplő „csalás" tág fogalmát illetően lásd: Waldhoff, C.„: AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union], in: Calliess, C. és Ruffert, EUV/AEUV Kommentar (5. kiadás, München, Beck, C. H., 2016.) 4. pont; Magiera: Art. 325 AEUV Betrugsbekämpfung, in: Grabitz, E., Hilf, M., Nettesheim, M., *Das Recht der Europäischen Union* (Bech, C. H., München, 2016.) 15. és azt követő pontok; Satzger: AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Betrugsbekämpfung], in: Streinz, EUV/AEUV (CH. Beck, München 2012.) 6. pont; Spitzer, H., és Stiegel, U., AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union], in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015.) 12. és azt követő pontok.

33 A „csalás" fogalommeghatározásának nehézségeit illetően lásd például: Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation: Rapport final du groupe d'experts chargé d'une étude comparative sur la protection des intérêts financiers de la Communauté, Delmas-Marty, M., elhangzott: *Seminar on the Legal Protection of the Financial Interests of the Community, Brüsszel, 1993. november*, Oak Tree Press Dublin, 1994. Általános áttekintés végett lásd még: *Study on the legal framework for the protection of EU financial interests by criminal law*, RS 2011/07, 2012. május 4-i végleges jelentés.

34 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 41. pont).

35 Lásd például az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről szóló európai parlamenti és tanácsi irányelvre vonatkozó javaslatban (COM(2012) 363 final) szereplő fogalommeghatározást. A javaslat eredeti jogalapja az EUMSZ 325. cikk (4) bekezdése volt. A jogalapot a javaslat tárgyalása során az EUMSZ 83. cikk (2) bekezdésére módosították (a Tanács első olvasatban kialakított álláspontja, 2017. április 5-i 6182/17. sz. tanácsi dokumentum).

36 E tekintetben lásd: 2007. szeptember 27-i Collée ítélet (C-146/05, EU:C:2007:549, 39. pont); 2008. május 8-i Ecotrade SpA ítélet (C-95/07 és C-96/07, EU:C:2008:267, 71. pont); 2014. július 17-i Equoland ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 39. pont).

37 E tekintetben lásd: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 74. pont); 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 42. pont).

jogellenes tevékenység ellen az „e cikknek megfelelően meghozandó […] intézkedésekkel”. Ez egyben rámutatna a szóban forgó rendelkezés bonyolult jogalkotási történetére,[38] amely miatt nehéz bármilyen egyértelmű jogalkotói szándékra következtetni, figyelembe véve, hogy az említett rendelkezés milyen gyors egymásutánban változott.

72. Másfelől ugyanennyire meggyőzően lehet hivatkozni az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése közötti egyértelmű szövegbeli különbségre, azt állítva, hogy az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése csupán a csalás, *nem pedig* az egyéb jogellenes tevékenység elleni küzdelemre irányuló intézkedésekre vonatkozik. E két rendelkezés eltérően állapítja meg a hatékonyságra és az azonosságra vonatkozóan meghatározott kötelességek terjedelmét. Amennyiben a Szerződések megfogalmazói azt akarták volna, hogy a két bekezdés ugyanazt jelentse, miért tér el a szövegük? Ha az lett volna a szándékuk, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében szereplő két fogalom az egész cikkre vonatkozó bevezető fordulat legyen, miért nem vezettek be egy harmadik, mindkét fogalmat magában foglaló közös fogalmat (egy átfogó jogalkotói fogalmat)? Vannak további rendszerszerű érvek: A 325. cikk (3) és (4) bekezdése egyértelműen megtartja ezt a különbségtételt és csupán a csalást említi. Ezért azt, hogy az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdéséből hiányzik az „egyéb jogellenes tevékenység”, nehéz betudni pusztán annak, hogy a Szerződés alkotói azt „elírták”, kivéve persze, ha az alkotók nagyon szétszórtak voltak, és ugyanazon cikken belül háromszor is elírták.

73. Összességében a második értelmezési megközelítést meggyőzőbbnek tartom. Ugyanakkor a jelen ügy szempontjából nem vagyok meggyőződve arról, hogy a Bíróságnak valóban állást kell foglalnia ebben a kérdésben. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése, annak ellenére, hogy hosszasan tárgyaltuk, a jelen ügyben tévútnak bizonyul. Gyakorlati szempontból az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében szereplő lojális együttműködés elvével összefüggésben értelmezett EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében szereplő kötelezettség terjedelme a nemzeti és uniós pénzügyi érdekek védelmére azonos intézkedések elfogadásának kötelezettségét jelenti.

c) Az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése

74. Még ha úgy tekintjük is, hogy az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése a jelen ügyben nem alkalmazandó, akkor is érvényesül az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében szereplő lojális együttműködés átfogóan alkalmazandó elve. Ez az elv, ha az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében foglalt általános kötelezettséggel együtt értelmezzük, azt a kötelezettséget jelenti, hogy az Unió pénzügyi érdekeit sértő jogellenes tevékenységekkel szemben olyan feltételek mellett kell intézkedéseket elfogadni, mint amelyek a nemzeti pénzügyi érdekeket sértő jogellenes tevékenységekre alkalmazandók.

75. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése által előírt kötelezettség és az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése szerinti lojális együttműködés elve közötti jelentős átfedés az előbbi rendelkezés keletkezéstörténetéből ered. Az EUMSZ 325. cikk (2) bekezdése bizonyos szempontból a Bíróság a lojális együttműködés elvére vonatkozó ítélkezési gyakorlatának területspecifikus kodifikációját jelenti.[39]

76. Az, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése szerinti kötelezettségek jellegüket tekintve átfogóak, az egész uniós jogrendszerre kiterjednek, még egy további következménnyel jár. A tagállamok azon kötelezettsége, hogy az uniós pénzügyi érdekeket sértő jogellenes tevékenységek ellen hasonló feltételek szerinti intézkedéseket fogadjanak el, mint a nemzeti pénzügyi érdekeket sértőkkel szemben, nem csak az EUSZ 325. cikk (1) bekezdése által előírt kötelezettségekre, hanem a héairányelvből eredő

38 A fenti 31. lábjegyzet.

39 1989. szeptember 21-i Bizottság kontra Görögország ítélet (68/88, EU:C:1989:339, 24. és 25. pont). E jelentős átfedés megerősítésére lásd: 1999. július 8-i Nunes és de Matos ítélet (C-186/98, EU:C:1999:376, 13. pont), amely az EK-Szerződés 5. cikkére és 209a. cikkének első bekezdésére hivatkozik.

konkrétabb kötelezettségekre is vonatkozik. Mivel a héairányelv rendelkezései kétségtelenül részletesebb rendelkezéseket tartalmaznak az adó megfizetésére és beszedésére, az említett irányelv rendelkezései alapján alaposabb vizsgálatot jelentő elemzésre van mód. Ezekkel a jelen indítvány következő szakaszában foglalkozom.

77. Előtte azonban érdemes kiemelni egy záró megjegyzést: az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése és az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése alapján a csalással és egyéb jogellenes tevékenységgel szembeni küzdelem érdekében elfogadandó *intézkedések* nem feltétlenül büntetőjogi jellegűek. Az szükséges, hogy az intézkedések hatékonyak és visszatartó erejűek legyenek. Ez alapján persze az ilyen intézkedések *ultima ratio* jelleggel büntetőjogi szankciókat is tartalmazhatnak. Ugyanakkor e szint alatt az intézkedések – például közigazgatási, polgári jogi vagy igazgatási intézkedések – szélesebb köre elegendő lehetnek a csalás és egyéb jogellenes tevékenység elleni hatékony küzdelemhez.[40] Ugyanakkor a tagállamok által az EUMSZ 325. cikknek megfelelően elfogadandó intézkedések nem korlátozódnak a bűncselekményekkel vagy szabálysértésekkel kapcsolatos, az uniós ágazati szabályokban már szereplő intézkedésekre.[41]

3. A héairányelv és a lojális együttműködés elve

78. A héairányelv 206. cikke kötelezővé teszi az adóalanyok számára, hogy az adót az említett irányelv 250. cikkében előírt adóbevallás benyújtásakor fizessék meg. Lehetővé teszi azonban a tagállamoknak, hogy a fizetésre eltérő időpontot állapítsanak meg. A héairányelv 273. cikke a tagállamokra bízza a fizetés biztosítására vonatkozó intézkedések elfogadását – megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnek a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében.

79. E rendelkezéseken túl azonban a héairányelv nem ír elő további különös szabályokat a megfelelő behajtás biztosítása érdekében. Nem határoz meg konkrét intézkedéseket, vagy adott esetben szankciókat, amelyeket abban az esetben kell elrendelni, ha a héairányelv 206. cikke szerint a tagállamok által létrehozott határidőn belül nem kerül sor megfizetésre.

80. A megfelelő szankciók megválasztása így a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik. Ez a mérlegelési jog azonban nem korlátlan: amennyiben nincs a jogsértés esetére szankciókat előíró konkrét rendelkezés, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése értelmében a tagállamoknak hatékony intézkedéseket kell elfogadniuk az Unió pénzügyi érdekeit sértő magatartással szemben.[42] Ezeket az intézkedéseket a nemzeti jog értelmében hasonló jellegű és súlyú jogsértésekre alkalmazandó anyagi és eljárásjogi feltételek mellett kell alkalmazni. Az említett intézkedések által előírt szankcióknak mindenesetre hatékonynak, arányosnak és visszatartó erejűnek kell lenniük.[43]

81. Konkrétan a héa területén a tagállamoknak az adókikerülés ellen kell küzdeniük.[44] Általánosabban, és az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, a héairányelvnek az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett 2. cikke, 250. cikkének (1) bekezdése, valamint 273. cikke előírja, hogy a tagállamok minden jogalkotási és igazgatási intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy biztosítsák az esedékes héa területükön való behajtását.[45] A tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, számláit és egyéb releváns dokumentumait, valamint kiszámítani és behajtani az adót.[46]

40 Lásd például: 2012. március 29-i Pfeifer & Langen ítélet (C-564/10, EU:C:2012:190, 52. pont), tekintettel az EUMSZ 325. cikkre a kamat beszedésére vonatkozó intézkedésekkel kapcsolatban, az Európai Unió költségvetéséből tévesen kifizetett előny visszakövetelése esetén.

41 E tekintetben lásd: 2010. október 28-i SGS-Belgium és társai ítélet (C-367/09, EU:C:2010:648, 40. és 42. pont).

42 Lásd például: 2010. október 28-i SGS-Belgium és társai ítélet (C-367/09, EU:C:2010:648, 41. pont).

43 Lásd például: 1989. szeptember 21-i Bizottság kontra Görögország ítélet (68/88, EU:C:1989:339, 24. 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, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Lásd: 2014. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. pont).

45 E tekintetben lásd: 2016. április 7-i Degano Trasporti ítélet (C-546/14, EU:C:2016:206, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Lásd például: Bizottság kontra Olaszország ítélet, (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. pont).

82. Összefoglalva e megfontolásokból az következik, hogy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összhangban értelmezett héairányelv által előírt kötelezettségek egyértelműen túlnyúlnak a csalás megelőzésén. Általánosabbak. Tágabb értelemben az adók pontos behajtásáról szólnak. Így magukban foglalják a tagállamok által a pusztán formális jellegű kötelezettségszegés, például a téves bevallások vagy a késedelmes befizetések szankcionálására létrehozott szabályokat, feltéve, hogy nem haladják meg a héa pontos behajtása és az adócsalás megelőzésének biztosítására irányuló cél eléréséhez szükséges mértéket.[47]

83. Ismételten megállapíthatjuk, hogy az, hogy az ilyen nemzeti intézkedések az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett héairányelv fent említett szabályainak hatálya alá tartoznak, véleményem szerint nem érinti a nemzeti intézkedés jellegüket. Ugyanúgy, vagy akár még nyilvánvalóbban, mint ahogyan az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése,[48] a héairányelv sem feltétlenül kötelezi a tagállamokat, hogy büntetőjogi jellegű szankciókat írjanak elő. Ezen eszközök megválasztása megint csak a tagállamok szabadságában áll. Az uniós jog szempontjából a tényleges eredmény a fontos: hatékony, arányos és visszatartó erejű intézkedések, amelyek biztosítják a pontos behajtást és az adócsalás megelőzését.

4. Közbenső következtetés

84. A fentiekből következően véleményem szerint a jelen ügy szempontjából alkalmazandó rendelkezések az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése, az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése, valamint a héairányelv 206. és 273. cikke.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válasz

85. Most pedig rátérek a kérdést előterjesztő bíróság által feltett konkrét kérdéseknek az alkalmazandó uniós jogi rendelkezések alapján történő vizsgálatára.

86. Az ezt követő elemzés felépítése a következő: először is a nemzeti bíróság által a PIF-egyezményre vonatkozóan feltett harmadik kérdés első részével foglalkozom (1). Másodszor az egyenértékű szankciók kilátásba helyezésére vonatkozó kötelezettséggel kapcsolatos első kérdéssel foglalkozom (2). Harmadikként pedig együttesen fogom vizsgálni a nemzeti bíróság által előterjesztett második kérdést és harmadik kérdés második részét, amely az uniós jog megsértésére hatékony, visszatartó erejű és arányos szankciók elfogadására irányuló kötelezettségre vonatkozik.

1. A harmadik kérdés első része: a PIF-egyezmény

87. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a csalásnak a PIF-egyezmény 1. cikkében szereplő fogalmába beletartozik-e a héa megfizetésének elmulasztása, illetve részleges vagy késedelmes megfizetése. Azt kérdezi, hogy ebből következően az egyezmény 2. cikke előírja-e a tagállamoknak, hogy az említett magatartást szabadságvesztés-büntetéssel szankcionálja, amennyiben 50 000 eurót meghaladó összegről van szó.

88. A válasz: nem. Amint azt a jelen indítvány 48–51. pontjában kifejtettem, a PIF-egyezmény a jelen ügyben nem alkalmazandó. Értelmezésem szerint a jelen ügyben szóban forgó bűncselekmény nem tartozik a csalásnak az említett egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti fogalmába.

47 E tekintetben lásd: 2012. július 12-i EMS-Bulgaria Transport ítélet (C-284/11, EU:C:2012:458, 69. pont); 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 38. pont és az azt követő pontok); 2014. július 17-i Equoland-ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46. pont).

48 A jelen indítvány fenti 77. pontja.

89. Ezért azt javasolom a Bíróságnak, hogy a harmadik kérdés első részét a következőképpen válaszolja meg: a PIF-egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem vonatkozik az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló, a pontosan bevallott héa törvény által előírt határidőn belüli megfizetésének elmulasztásával kapcsolatos bűncselekményre.

2. Első kérdés: differenciált küszöbértékek és az egyenértékű szankciók kilátásba helyezésének kötelezettsége

90. Az első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal (a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel történt módosítás szerinti) 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikke, amely a héa megfizetésének elmulasztása esetére magasabb bűncselekményi értékhatárt (250 000 euró) állapít meg, mint a forrásadó esetében (150 000 euró).

91. Ez a kérdés lényegében arra a kötelezettségre vonatkozik, hogy az uniós jog megsértése esetére a nemzeti jog hasonló jogsértésére megállapítottal azonos vagy azzal egyenértékű szankciókat kell kilátásba helyezni. A jelen üggyel összefüggésben ez a kötelezettség az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével összefüggésben alkalmazott EUSZ 4. cikk (3) bekezdésből és a héairányelv fent említett rendelkezéseiből ered.

92. Egyebek mellett az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésében szereplő lojális együttműködés elvére hivatkozva a Bíróság megállapította, hogy a tagállamoknak az uniós jog megsértését olyan anyagi jogi és eljárásjogi előírások alapján kell szankcionálni, amelyeket „a nemzeti jog hasonló jellegű és súlyú jogsértésére alkalmaznak […]”. Ezenfelül a nemzeti hatóságoknak az uniós jog megsértése esetén „ugyanolyan gondossággal kell eljárniuk, mint a megfelelő nemzeti jogszabályok alkalmazása” esetén. [49]

a) Mit jelent a „hasonló” nemzeti szabályozás?

93. A jelen ügyben a nehézséget azon referenciakeret megállapítása okozza, amely alapján az azonos szankció előírására való kötelezettséget értékelni kell. Mi lehet a *hasonló* jellegű és súlyú nemzeti jogi jogsértés? Milyen más nemzeti jogalkotási háttér szolgálhat hivatkozási pontként ebben az ügyben?

94. A Bíróság elé terjesztett észrevételek szerint a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet által bevezetett differenciált küszöbértékek nem sértik az azonos vagy egyenértékű szankciók előírására vonatkozó kötelezettséget. Azonban más-más érveléssel jutottak erre a következtetésre.

95. Az olasz kormány szerint a két jogsértés egyáltalán nem összehasonlítható. A Bizottság azt állítja, hogy a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10bis. és 10ter. cikke által bevezetett különböző küszöbértékek összehasonlíthatók, a különbség azonban igazolható. Az osztrák kormány egy újszerűbb érvet terjeszt elő, azt állítva, hogy a héa területe egyáltalán nem jelenthet problémát az egyenértékű szankciók előírására vonatkozó kötelezettségeket illetően. A héa a tagállamok számára és az Unió számára is bevételt jelent. Ezért az Unió héabevételek formájában megjelenő pénzügyi érdekei mindig ugyanolyan védelemben részesülnek, mint a nemzeti pénzügyi érdekek.

96. A jelen ügyben a szankciók azonosságának értékelése lényegében azt jelenti, hogy meg kell győződni arról, hogy a héa rendszere az azonos szankciók előírására vonatkozó kötelezettség értékelése szempontjából összehasonlítható-e a közvetlen adózással.

97. E tekintetben két megközelítés alkalmazható.

49 1989. szeptember 21-i Bizottság kontra Görögország ítélet (68/88, EU:C:1989:339, 24. és 25. pont); 1999. július 8-i Nunes és de Matos ítélet (C-186/98, EU:C:1999:376, 10. és 11. pont).

98. Először is, egy *szűkebb*, az osztrák kormány által javasolt megközelítéssel élve, a héa rendszere egy magányos szigetnek tekinthető.[50] Egyedülálló és különleges jellemzői és működése révén lehetetlen bármely más adózási rendszerrel vagy bevételi forrással összehasonlítani. Mivel a héa nemzeti *és* uniós bevételi forrás, a hasonló szankciók előírására vonatkozó kötelezettség magától értetődően teljesül.

99. Megértem, hogy miért merülhet fel ez a megközelítés konkrétabb kérdésekben, ahol a héa rendszerében és behajtásában több különbség van, mint hasonlóság. Azonban a jelen jogi helyzetben egy ilyen megközelítés problémás és észszerűtlen lenne. Kiüresítené az azonos intézkedések elfogadására irányuló követelményt – az „azonosság követelményét". Az azonosságot (egyenértékűséget) ezután már nem lehetne vizsgálni. A zsinórmérték lényegében körbe érne, önmagán és önmagához képest lenne tesztelve.[51]

100. Az azonosság egy második, *tágabb* megközelítése a referenciakeretet magasabb absztrakciós szintre helyezi, miközben a nemzeti jogrendszerben az adott uniós jogsértés lehető legközelebbi analógiáját keresi. Ha elvontabb és részletesebb képet látunk, az is nyilvánvalóvá válik, hogy egyetlen adó sem különálló sziget, minden adó egy (megadóztatandó) kontinens egy része, a szárazföld egy darabja.

101. Véleményem szerint az „azonosság követelményéhez" az összehasonlíthatóság ilyen tágabb értelmezése szükséges, ahhoz hogy be lehessen azonosítani azt az adott nemzeti jogsértést, amely hasonló jellegű és súlyú, különösen az Unió pénzügyi érdekeinek védelme területén. Ez esetben a kiindulási pont természetszerűleg egy strukturális, rendszertani összehasonlítás. A teljes azonosság követelménye nagyon megnehezítené, hogy a tagállamokban egyenértékű bevételi vagy kiadási forrást találjunk. A héával kapcsolatos jogsértések, az adóbehajtás rendszerének különlegessége miatt, soha nem tekinthetők bármely más adó megsértéséhez hasonlónak.

102. Ezzel szemben a hátrányos megkülönböztetés tilalma elvének vagy az egyenértékűség elvének egyes eljárási szabályokra vagy jogorvoslatokra való alkalmazását érintő egyedi esetekben a nézőpont értelemszerűen konkrétabb és jóval szűkebb. Ez esetben a közvetett és közvetlen adózás közötti konkrét különbség, ezen az absztrakciós szinten értékelve, az azonos helyzeteket összehasonlíthatatlanná teheti.[52]

103. Mindenesetre a Bíróság ilyen tágabb megközelítést alkalmazott már a Taricco ítéletben. Amikor a nemzeti bíróságnak útmutatást adott arra vonatkozóan, hogy hogyan értékelje az elévülési rendszerek egyenértékűségét a héacsalással kapcsolatos ügyekben, a Bíróság a dohánytermékekre kivetett jövedéki adóra vonatkozó elévülési időre hivatkozott.[53]

50 Hasonló megközelítéshez lásd: Delmas–Marty, M., Incompatibilités entre systèmes juridiques et mesures d'harmonisation", i. m., 97. o.; C. Waldhoff, C., AEUV Art. 325 (ex-Art. 280 EGV) [Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der Union], in: Calliess, C., és Ruffert, EUV/AEUV Kommentar (5. kiadás, München, C. H. Beck, 2016) 10. pont; Spitzer, H. és Stiegel, U., AEUV Artikel 325 (ex-Artikel 280 EGV) [Schutz der finanziellen Interessen der Union] in von der Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht* (Nomos, Baden-Baden, 2015.) 44. pont.

51 Kivéve persze, ha egyszer csak az azonosság (vagy az egyenértékűség) értékelését nem *belsőleg* (egy tagállamon belül), hanem *külsőleg* (az egyes tagállamok megközelítését összehasonlítva) végeznék. *Pragmatikusan* szemlélve egy ilyen jogszabályi változás valóban szükséges lehet egy nap, ha egyre több nemzeti jogi rendszert összehangolnak, és gyakorlatilag eltűnnek a nemzeti összehasonlító tényezők. *Rendszertanilag* szemlélve az eljárások vagy jogorvoslatok megfelelőségének ilyen értékelése inkább az uniós jog nemzeti végrehajtásába beillesztendő azonosság gondolatát segíti elő, nem pedig egy olyan tesztet, amely gyakorlatilag még inkább hangsúlyozza az esetleges eltéréseket.

52 Értelmezésem szerint az olasz alkotmánybíróság ebben a konkrét összefüggésben mondta ki, hogy a jelen ügyben szóban forgó 10bis. és 10ter. cikk nem összehasonlítható. Lásd: az olasz alkotmánybíróság 2015. május 12-i ítélete, 100/2015 (IT:COST:2015:100). Általánosabban a Bíróság ítélkezési gyakorlata megállapította, hogy a közvetlen és a közvetett adózás nem összehasonlítható, de megint csak egy más kontextusban (szintén a héa területén, azonban az adófizető visszatérítéshez való jogát, nem pedig a tagállamok által kivetett szankciókat illetően). Lásd: 2007. március 15-i Reemtsma Cigarettenfabriken ítélet (C-35/05, EU:C:2007:167, 44. és 45. pont).

53 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 48. pont). Hasonlóképpen a Bíróság a 2012. március 29-i Pfeifer & Langen ítéletében (C-564/10, EU:C:2012:190, 52. pont) kimondta, hogy a tagállamok kötelesek az EUMSZ 325. cikk alapján, konkrét uniós szabály hiányában „amikor saját nemzeti joguk az ugyanilyen jellegű, jogosulatlanul kapott előnyök visszafizetése esetére kamat beszedését írja elő […] hasonló módon kamatot beszedni az uniós költségvetésből jogosulatlanul kapott előny visszafizetésekor".

104. A jelen ügyben a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikke szerinti, a héafizetés elmulasztásának tényállásához az ugyanazon törvényrendelet 10bis. cikkében szereplő, a forrásadó megfizetésének az adófizető képviselője általi elmulasztásának tényállása áll a legközelebb. A két bűncselekmény több dologban is hasonló: általános célkitűzésük az adóbehajtás biztosítása. Mindkét bűncselekmény a törvényileg meghatározott határidőn belüli befizetés elmulasztásával kapcsolatos magatartásra vonatkozik. A két rendelkezés rendszerszintű párhuzama magából az olasz jogalkotásból ered, amely mindkét bűncselekményt ugyanazon jogalkotási aktusban, szorosan összefüggő párhuzamos rendelkezésekben szabályozza.

105. Ezért nem látom konkrét logikai akadályát, hogy a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikkéhez „hasonló” rendelkezésnek a 10bis. cikket tartsuk. A két bűncselekmény összehasonlítható. A kérdés csupán az, hogy a két rendelkezésben szereplő különböző küszöbérték igazolható-e.

b) Igazolható-e a különbség?

106. Az olasz kormány megkísérelte megindokolni, hogy a jogalkotó miért határozott meg különböző küszöbértéket a héa és a forrásadó befizetésének elmulasztására.

107. Az olasz kormány mindenekelőtt a tárgyaláson pontosította, hogy a közvetlen adók megfizetése elmulasztásának bűncselekményi szabályozása az adóalanyokra nem vonatkozik. A 10bis. cikk szerinti bűncselekmény nem az adóalanyra, hanem a forrásadót a nevében megfizetni köteles személyre vonatkozik.

108. Másodszor, az adózás közvetlen és közvetett jellegéből eredő általános strukturális különbségek mellett az olasz kormány a különbségtételre konkrét indokokat is előadott. Ezek az indokok a súlyosság nagyobb fokával, valamint a felderítés és behajtás nehezebb voltával kapcsolatosak.

109. Egyfelől az adóalany részére kiállított igazolásban szereplő levonások megfizetésének elmulasztását illetően az olasz kormány kifejti, hogy a 10bis. cikk nem csak a fizetés elmulasztására, hanem a pontatlan dokumentum kiállítására is vonatkozik. Ez akadályozza a mulasztás felderítését és az adóbehajtást, mivel a nevében eljáró személy olyan igazolást kap, amely mentesíti az adóigazgatással szemben fennálló fizetési kötelezettség alól.

110. Másfelől a kifizető által levont adó éves bevallásában szereplő forrásadó megfizetésének elmulasztását illetően az olasz kormány azt állítja, hogy a súlyosság nagyobb foka azon következményekből ered, amelyeket a mulasztás az adóalany számára jelenthet, akinél így fennáll annak a veszélye, hogy a tartozást kétszer kell megfizetnie.

111. Állítólag e két indok, a jogsértés felderítésének nehézsége,[54] valamint a különböző védett érdekek alapján vélte úgy a nemzeti jogalkotó, hogy a szóban forgó eltérő küszöbérték megállapítása indokolt.

112. Természetesen az olasz kormány által előterjesztett érvek némelyike meggyőzőbb, mint a többi. Ugyanígy, továbbra sem lehetünk biztosak abban, mi változott 2015-ben, amely miatt hirtelen szükségessé vált a két bűncselekmény küszöbértékei közötti különbségtétel, és amely korábban nem volt jelen, amikor a két jogsértést azonos módon szabályozták.

54 A jogsértés megállapításának nehézségét illetően lásd: 1988. február 25-i Drexl ítélet (299/86, EU:C:1988:103, 22. és 23. pont).

113. Azonban úgy vélem, hogy éppen a jelenlegihez hasonló kérdések azok, amelyekben a tagállamok maguk dönthetik el, milyen jogszabályokat hoznak. Az olasz kormány véleményem szerint meggyőzően indokolta, miért kívánt differenciálni. Emellett bizonyította, hogy e tekintetben nemzeti szintű döntéshozatali eljárásra került sor. Amennyiben ezen a területen az eljárási mozgástér és az intézményi autonómia terjedelmének bármiféle jelentősége van, a Bíróságnak nem feladata, hogy találgatásokba bocsátkozzon az ilyen nemzeti jogalkotási döntéseket illetően, amelyek a tagállamok adójogi szabályozásának tágabb és komplexebb jogalkotási szövedékébe illeszkednek bele.

114. Következésképpen azt javasolom, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével és a héairányelvvel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével nem ellentétesek azok a nemzeti rendelkezések, amelyek valamely adó törvényi határidőn belül való megfizetésének elmulasztásában megvalósuló magatartás büntetendőségének meghatározására a héa esetében a forrásadónál magasabb pénzügyi küszöbértéket határoznak meg.

3. A második kérdés és a harmadik kérdés második része: a büntethetőség megszűnése, valamint a hatékony és visszatartó erejű szankciók

115. A nemzeti bíróság továbbá kételyeit fejezte ki a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel bevezetett két módosításnak a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet által előírt büntetőjogi szankciók hatékonyságára és visszatartó erejére esetlegesen gyakorolt hatását illetően.

116. Először is, a kérdést előterjesztő bíróság a második kérdésével azt szeretné megtudni, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével és a héairányelvvel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével ellentétes-e valamely nemzeti rendelkezés, amely alapján az adóügyekért felelős személyek büntethetősége megszűnik, amennyiben az általuk képviselt szerv az elsőfokú tárgyalás megkezdését megelőzően a héatartozásokat, beleértve a közigazgatási bírságokat és a kamatokat is, megfizeti. A nemzeti bíróság hangsúlyozza, hogy az olasz rendszer e személyeket nem rendeli büntetni, közigazgatási jellegű szankcióval sem.

117. Másodszor, a harmadik kérdés második részében a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az a nemzeti jogszabály, amely mentesíti a büntetőjogi és közigazgatási jogi felelősség alól az adóügyekért felelős személyeket a PIF-egyezményben meghatározott 50 000 euró összegű alsó küszöbérték háromszorosának vagy négyszeresének megfelelő héa megfizetésének elmulasztása, illetve részleges vagy késedelmes megfizetése esetén.

118. Mindkét kérdés a hatékony és visszatartó erejű szankciók elfogadásának tagállami kötelezettségével kapcsolatos. E két kérdést a jelen szakaszban egymás után fogom vizsgálni.

a) Az büntethetőséget megszüntető új ok

119. A Bizottság szerint a 158/2015. sz. törvényerejű rendelettel bevezetett büntethetőséget megszüntető új okkal (a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkének új (1) bekezdése) kapcsolatos kérdést elfogadhatatlannak kell nyilvánítani. Véleménye szerint, figyelemmel arra, hogy a héával kapcsolatos bűncselekmény küszöbértékét (250 000 euró) a jelen ügyben nem érték el (az adótartozás összege 175 272 euró volt), ez a jogalapot ebben az ügyben nem alkalmazandó.

120. Egyetértek. Amennyiben a Bíróság valóban úgy dönt, hogy elfogadja az első és harmadik kérdésre javasolt válaszomat, nem lesz szükség a második kérdés megválaszolására. Azonban annak érdekében, hogy a Bíróságot teljes mértékben segítsem, felvázolok egy tömör választ erre a konkrét kérdésre, arra az esetre, ha a Bíróság más következtetésre jutna.

121. Általánosságban [55] a hatékony, visszatartó erejű és arányos szankcióknak az Unió pénzügyi érdekeinek védelme érdekében történő előírására vonatkozó kötelezettség egy kétrétű uniós forrásból ered. Az EUMSZ 4. cikk (3) bekezdése szerinti lojális együttműködési kötelezettségéből ered a héairányelv 206. és 273. cikke szerinti héafizetési kötelezettség megsértésével szembeni hatékony és visszatartó erejű küzdelem: általános kötelezettség áll fenn arra vonatkozóan, hogy a tagállamok minden jogalkotási és közigazgatási intézkedést meghozzanak a héatartozások területükön történő behajtására. [56] Ugyanez jelenik meg az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésében, amely előírja, hogy a tagállamok kötelesek küzdeni a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen elrettentő hatású és hathatós védelmet nyújtó intézkedésekkel. [57]

122. Véleményem szerint a szóban forgó új büntethetőséget megszüntető ok nem sérti a hatékony és visszatartó erejű szankciók előírására vonatkozó kötelezettséget.

123. Először is, általánosságban az arányos, hatékony és visszatartó erejű szankciók elfogadásának kötelezettsége a héa területén nem feltétlenül jelenti a büntetőjogi jellegű szankciók előírásának kötelezettségét. [58] Igaz, hogy bizonyos helyzetekben a jogsértések súlya azok büntetendővé tételét teszi szükségessé, a hatékonyság és visszatartó erő biztosításának egyetlen eszközeként. [59] Ugyanakkor az ilyen konkrét és súlyos helyzetektől eltekintve az alkalmazandó szankciók ölthetik közigazgatási szankciók, büntetőjogi szankciók formáját, vagy lehetnek a kettő kombinációi. [60]

124. A héával összefüggésben a *pontosan* bevallott adó törvényi határidőben történő megfizetésének elmulasztása nem tekinthető olyan súlyos jogsértésnek, hogy a hatékony és visszatartó erejű intézkedések elfogadásának kötelezettsége mindenképpen büntetőjogi szankciók előírását tenné szükségessé. [61] A tagállamok természetesen gazdasági és társadalmi helyzetükre tekintettel elfogadhatnak ilyen szankciókat azokban az esetekben, amelyeket kellőképpen súlyosnak ítélnek meg, feltéve hogy az arányosság elvét tiszteletben tartják. Azonban azt nem jelenthetjük ki, hogy az ilyen magatartás büntetendővé tétele uniós jogi előírás.

125. Másodszor, az olasz jog által a héa behajtásának biztosítására elfogadott intézkedések hatékony és visszatartó erejű természetét tágabb, rendszertani értelemben kell vizsgálni. Kellőképpen figyelembe kell venni a héa törvényben meghatározott határidőn belüli megfizetésének elmulasztása esetén alkalmazandó különböző büntetőjogi és közigazgatási szankciók közötti kölcsönhatást. [62]

126. Amint azt az olasz kormány kifejtette, a 471/1997 törvényerejű rendelet 13. cikkével összhangban az adófizetésre kötelezett jogalanyokra mindenképpen vonatkozik a közigazgatási szankciók rendszere, amely elérheti a meg nem fizetett összeg és kamatainak 30%-át. A szóban forgó módosítás jogalkotási hátteréből kiderül, hogy a közigazgatási szankciók meglétét – amelyek a bűncselekményi értékhatárt el nem érő ilyen helyzetekre továbbra is alkalmazandók – a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet által

55 Lásd: a jelen indítvány fenti 52–84. pontja.

56 Lásd: 2008. július 17-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-132/06, EU:C:2008:412, 37. pont); 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. pont).

57 Lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 37. pont).

58 Lásd a fenti 77. és 83. pontot.

59 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. pont). Lásd még: Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok Bizottság kontra Tanács ügyre vonatkozó indítványa (C-176/03, EU:C:2005:311, 43. pont).

60 Lásd: 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 34. pont); 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 39. pont).

61 Meg kell jegyezni, hogy ha összehasonlításban tekintjük, nem minden tagállam fűz büntetőjogi szankciót a héa törvényi határidőn belül való megfizetésének elmulasztásával kapcsolatos magatartáshoz. Meglehetősen nagy az eltérés ezen a téren.

62 Hozzátehetjük, hogy a folyamatban lévő Menci ügy tárgya a *ne bis in idem* elvére vonatkozó, ezzel kapcsolatos kérdés. Az Emberi Jogok Európai Bíróságának 2016. november 15-i A és B kontra Norvégia ítélete (CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, nagytanács) által, a Charta 50. cikkének értelmezését illetően felvetett kérdések jelentőségére tekintettel az ügyet áthelyezték a nagytanácshoz és a szóbeli szakaszt újra megnyitották. Lásd a Bíróság (nagytanács) 2017. január 25-i Menci végzését (C-524/15, nem tették közzé, EU:C:2017:64).

bevezetett módosítás kellőképpen figyelembe vette.[63] Ugyanezen gondolatmenet mentén, a fizetéshez kapcsolódó új büntethetőséget megszüntető ok egy olyan jogalkotói döntés, amely arra irányul, hogy lehetőséget biztosítson a büntetőjogi felelősség elkerülésére abban az esetben, ha az adófizetésre köteles jogalany teljesíti tartozását, ideértve adótartozását, annak kamataival és a közigazgatási szankciókkal együtt. A jogalkotó ebben az esetben is az adófizető jogalanyokkal szembeni közigazgatási szankciókat elegendőnek tartotta.[64]

127. Más szavakkal, még ha az adótartozással rendelkező jogi személy felelős ügyvezetője elkerüli is a büntetőjogi felelősséget, amennyiben a jogi személy végül megfizeti a tartozást, az elsősorban felelős jogalanynak továbbra is meg kell fizetnie a késedelmes fizetés miatt a kamatot és a közigazgatási szankciókat.

128. Ezen a ponton hasznos lehet egy lépéssel hátrébb lépni, hogy az erdőt is lássuk, ne csak az egyes fákat. Mi a célja az állampénztár felé tartozásként fennálló összegek késedelmes megfizetése büntetendővé tételének? Talán szemben más bűncselekményekkel, ahol az okozott kárt már nem lehet helyreállítani, és ahol a szankció elsődleges célja a büntetés és az elkövető megváltoztatása, a pénzügyi vagy adóügyi bűncselekmények esetén a célkitűzés *egyben* az, hogy a büntetőjogi szankcióval való fenyegetéssel az adott ügyben a fizetést kikényszerítse, és így az előírások betartását a jövőre nézve általánosabban elősegítse. Más szavakkal a büntetendővé tétel nem öncélú. A szankció másik célja valószínűleg a pénzügyi stabilitás fenntartása és a szabálykövetésre ösztönzés. E logikát elfogadva, az a tény, hogy az elkövető kapott egy utolsó esélyt a bírósági tárgyalás megindítása előtt az előírások betartására, tulajdonképpen nem akadályozza a végrehajtás hatékonyságát: éppen ellenkezőleg.[65]

129. Mindezek alapján a 74/2000. sz. törvényerejű rendelet 13. cikke által bevezetett büntethetőséget megszüntető ok a szabálykövetést elősegíti, és ezért a végrehajtási rendszer hatékonyságát és visszatartó erejét növeli. A szankciók hatékonysága összekapcsolódik az adófizetésre ösztönzéssel. A visszatartó erőt azzal biztosítják, hogy nem csak a tőketartozást kell megfizetni, hanem a felmerült kamatokat és a közigazgatási szankcióknak megfelelő összeget is.

130. Érdemes felidéznünk, hogy korábban a Bíróság egy progresszív szankciórendszert a fizetés előmozdítására alkalmasnak tartott.[66] Emellett megfelelő szankciónak tartotta a kamatot a formai jellegű jogsértések esetén.[67]

131. Végezetül szem előtt kell tartanunk, hogy a tagállamoknak, amikor az uniós jog alapján hatékony és visszatartó erejű szankciókat írnak elő, az arányosság elvét is be kell tartaniuk. A 158/2015. sz. törvényerejű rendelet előkészítő irataiból kitűnik, hogy az olasz jogalkotó úgy döntött, hogy progresszív közigazgatási és büntetőjogi szankciókat fogad el. Ami az arányossági szempontokat illeti, a büntetőjogi szankciókat a súlyosabb ügyekre tartotta fenn. Ezzel összefüggésben a jelen ügyben szóban forgó büntethetőséget megszüntető ok tekinthető úgy is, mint amely az arányossági szempontokat az általános végrehajtási rendszerbe még inkább beleágyazza.

63 A (74/2000. sz. törvényerejű rendelet 10ter. cikkét módosító) 8. cikk magyarázatát lásd a törvényerejű rendelet tervezetéhez csatolt 2015. június 26-i indokolásból (Schema di Decreto Legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio).

64 Lásd ugyanott, a (74/2000. sz. törvényerejű rendelet 13. cikkét módosító) 11. cikk magyarázata.

65 Talán a tagállami jogrendszerekben ezért található annyi különbözőképpen megfogalmazott szabály a költségvetési, adóügyi vagy társadalombiztosítási járulékok miatt indult büntetőeljárásnak a tartozás tárgyalás előtti teljes megfizetése esetén való megszüntetésére vonatkozóan.

66 E tekintetben lásd: 2013. június 20-i Rodopi-M 91 ítélet (C-259/12, EU:C:2013:414, 40. pont).

67 A formális kötelezettségek megsértését illetően: 2014. július 17-i Equoland ítélet (C-272/13, EU:C:2014:2091, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

b) A PIF-egyezményben meghatározott 50 000 euró összegű küszöbérték jelentősége

132. A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett harmadik kérdés második részét illetően nem tartom az PIF-egyezmény szerinti küszöbértéket megfelelő referenciapontnak az adott jogi eszköz keretein kívüli szankciók hatékonyságának megítélése szempontjából.

133. Először is, amint azt a jelen indítvány 48–51. pontjában kifejtettem, a szóban forgó bűncselekmény nem tartozik a PIF-egyezmény hatálya alá. A PIF-egyezmény által megállapított küszöbérték csak a csalás konkrét bűncselekménye esetében releváns.

134. Másodszor, másodlagosan megjegyezve, a PIF-egyezmény 2. cikkében említett 50 000 euró összegű küszöbérték csupán azon minimumösszeg kritériumaként alkalmazandó, amely felett a csalást olyan súlyosnak kell tekinteni, hogy indokolja *a kiadatást megalapozó szabadságvesztéssel járó büntetést*. Ugyanakkor az 50 000 euró összegű küszöbérték még a büntetendővé tétel általános küszöbértékeként sem alkalmazandó.

135. Ezért nem gondolom, hogy a PIF-egyezményben szereplő küszöbértékre egy tágabb analógia szempontjából egyáltalán hivatkozni lehetne. A jelen ügyhöz hasonló ügyekben egyáltalán nem releváns.

c) Közbenső következtetés

136. Következésképpen azt javasolom, hogy a Bíróság a második kérdést és a harmadik kérdés második részét a következőképpen válaszolja meg: a héairányelvvel együttesen értelmezett EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése és az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése által előírt, a héa pontos behajtásának érdekében alkalmazandó hatékony, visszatartó erejű és arányos szankció biztosítására irányuló kötelezettséggel nem ellentétes az a nemzeti jogszabály, mint amelyről jelen ügyben szó van, amely a közigazgatási szankciórendszer alkalmazása mellett az adóügyekért felelős magánszemélyeket mentesíti:

– a PIF-egyezményben meghatározott 50 000 euró összegű alsó küszöbérték háromszorosának vagy négyszeresének megfelelő összeget meghaladó, pontosan bevallott héa megfizetésének elmulasztása, illetve részleges vagy késedelmes megfizetése miatti büntetőjogi és közigazgatási jogi felelősség alól;

– a büntetőjogi felelősség alól, amennyiben az a jogi személy, amelynek nevében eljár, a héatartozást később, az elsőfokú tárgyalás megnyitása előtt kamatokkal és a közigazgatási szankciókkal együtt megfizette.

C. A nemzeti jogszabálynak az uniós joggal való esetleges összeegyeztethetetlenségének joghatásai

137. A jelen indítványban azt javasoltam a Bíróságnak, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseit úgy válaszolja meg, hogy az uniós jog vonatkozó rendelkezéseivel *nem* ellentétesek a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet módosításai. Amennyiben a Bíróság ugyanerre a következtetésre jut, nem kell foglalkozni a jelen ügyben az összeegyeztethetetlenség megállapításának esetleges (időbeli) joghatásaival.

138. Amennyiben a Bíróság másképp dönt, a nemzeti jog uniós joggal való összeegyeztethetetlenségének kérdésével foglalkozni kell. Egyebek mellett meg kell vizsgálni azokat a gyakorlati következményeket, amelyek az uniós jog elsődlegességéből fakadnak, vagyis az uniós joggal ellentétes nemzeti rendelkezés alkalmazásának mellőzésére vonatkozó követelményt. Ezt a jelen eset körülményeire tekintettel kell megtenni, ahol is a szóban forgó nemzeti rendelkezés *enyhébb* büntetőjogi rendelkezésnek minősül egy folyamatban lévő büntetőeljárásban.

139. Annak érdekében, hogy a Bíróságot teljes mértékben segíteni tudjam, megosztok néhány záró gondolatot ebben a kérdésben, mivel ezt a kérdést előterjesztő bíróság kifejezetten felvetette, az érintett felek pedig a szóbeli tárgyaláson megvitatták.

140. A nemzeti bíróság azon a véleményen volt, hogy, amennyiben a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet módosításait a Bíróság az uniós joggal összeegyeztethetetlennek tartja, az, hogy ennek következtében az enyhébb szabályok alkalmazását mellőzik, nem lenne ellentétes a törvényesség elvével vagy a Charta 49. cikkének (1) bekezdésében foglalt *lex mitior* elvével. Először is, a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet szerint módosított nemzeti rendelkezések alkalmazásának mellőzése az említett rendelkezések korábbi, a releváns tényállás idején hatályban lévő változatának (újbóli) alkalmazását jelentené. Másodszor, az új rendelkezések, amennyiben a Bíróság azokat az uniós joggal összeegyeztethetetlennek nyilvánítja, egyáltalán nem váltak volna jogszerűen az olasz jogrend részévé. Mivel a Bíróság előzetes döntéshozatal iránti eljárásban hozott döntéseinek visszaható hatálya van, az általa értelmezett rendelkezéseket a Bíróság által meghatározott módon kell alkalmazni az ítélet előtt keletkezett, de még le nem zárult jogviszonyokra.

141. A Bizottság és az olasz kormány foglalkozott a tárgyaláson ezzel az érveléssel. Úgy tűnik, azon a véleményen voltak, hogy az enyhébb nemzeti jogi rendelkezések alkalmazásától jelen ügyben nem lehet eltekinteni, *még akkor sem*, ha ezeket a rendelkezéseket a Bíróság az uniós joggal összeegyeztethetetlennek nyilvánítja.

142. Egyetértek a Bizottsággal és az olasz kormánnyal. Véleményem szerint a törvényesség elvével ellentétes lenne az enyhébb büntetőjogi rendelkezések alkalmazásának mellőzése a folyamatban lévő büntetőeljárásokban, még akkor is, ha az enyhébb szabályokat a Bíróság az uniós joggal összeegyeztethetetlennek nyilvánítja. Más szavakkal, egy olyan ügyben, mint a jelenlegi, a tagállamok hatékony, visszatartó erejű és arányos szankciók kilátásba helyezésének kötelezettségét előíró uniós jog elsőbbségét az uniós jogrend egyenértékű szabályaival összhangban kell értelmezni: mégpedig a Charta 49. cikkének (1) bekezdésében előírt *lex mitior* elvével, a bizalomvédelem és a jogbiztonság elvével együtt, kifejezetten büntetőjogi vonatkozásban.

143. Nem vitatott, hogy az uniós jog elsőbbségének elve alapján a Szerződések rendelkezései, valamint a másodlagos jog közvetlenül alkalmazható rendelkezései azzal a hatással bírnak, hogy – pusztán hatálybalépésük ténye folytán – a nemzeti jog valamennyi, az uniós joggal ellentétes rendelkezését alkalmazhatatlanná teszik.[68]

144. Ezen elv legszembetűnőbb megnyilvánulása talán az alkalmazás mellőzésére vonatozó kötelezettség. Az elsőbbség gyakorlati következményeit azonban az egyes esetekben a jogbiztonság elvével, és különösen a büntető jog területén, a törvényesség elvével össze kell vetni és összhangba kell hozni. Az uniós források hatékony behajtásának tagállami kötelezettsége végső soron nem kerülhet szembe a Chartában biztosított jogokkal,[69] amelyek a törvényesség, a *lex mitior* és a jogbiztonság alapelvét is előírják.

145. A következő elemzésben kifejtem, hogy a törvényesség elve, amelyet helyesen nem csak minimalista módon kell értelmezni (1), hanem tágabban, magában foglalva a *lex mitior* szabályát és a fokozott jogbiztonság szükségességét büntetőügyekben (2), a jelen ügyben azt jelenti, hogy a 158/2015. sz. törvényerejű rendelet enyhébb rendelkezéseinek alkalmazását nem lehet mellőzni (3). Ez utóbbi következtetés attól függetlenül érvényes, hogy a Bíróság az elsődleges jogra (EUMSZ 325. cikk, (1) bekezdés) vagy a héairányelvre vonatkozóan megállapítja-e végül az uniós joggal való összeegyeztethetetlenséget.

68 Lásd például: 1978. március 9-i Simmenthal ítélet (106/77, EU:C:1978:49, 17. pont); 2012. június 14-i ANAFE-ítélet (C-606/10, EU:C:2012:348, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 E tekintetben lásd: 2012. március 29-i Belvedere Costruzioni ítélet (C-500/10, EU:C:2012:186, 23. pont).

1. A törvényesség elvének „magja”: a visszaható hatály tilalma

146. A Charta 49. cikk (1) bekezdésében foglalt törvényesség elve mindenekelőtt a visszaható hatály tilalmát tartalmazza. Az említett rendelkezés első két mondatában található.[70] A Charta 52. cikk (3) bekezdésének értelmében megfelel az Emberi Jogok Európai Egyezménye (EJEE) 7. cikkének.

147. A törvényesség elvének „magja”, amely a jogbiztonság elvének legerősebb és legkonkrétabb kifejeződése,[71] mondhatni csupán a bűncselekmények és büntetések *materiális tartalmi* elemeit tartalmazza. Azt követeli meg, hogy a jogszabály egyértelműen határozza meg azokat a bűncselekményeket és szankciókat, amelyek a büntetendő cselekmény vagy mulasztás elkövetésekor alkalmazandók. E feltétel akkor teljesül, ha a jogalany – a releváns rendelkezés megfogalmazásából, szükség esetén a bíróságok által nyújtott értelmezés segítségével – megtudhatja, hogy mely cselekmények és mulasztások vonják maguk után a büntetőjogi felelősségét.[72] Ezek a követelmények azonban nem tiltják a büntetőjogi felelősség szabályainak bírói értelmezések útján történő fokozatos világossá tételét, amennyiben ezek az értelmezések észszerűen előreláthatók[73]

148. Következésképpen, amennyiben a nemzeti jog az alapeljárásban szereplő tényállás idején nem tartalmaz egy adott magatartásra vonatkozó büntetőjogi felelősséget megállapító kifejezett rendelkezést, „a büntetések törvény általi meghatározottságának az Európai Unió Alapjogi Chartája 49. cikkének (1) bekezdésében szereplő elve még abban az esetben is megtiltja az ilyen magatartás büntetőjogi szankcionálását, ha a nemzeti szabály ellentétes az uniós joggal”[74].

149. Így a törvényesség elvének „magja”, amely a Charta 49. cikke (1) bekezdésének első és második mondatában jut kifejezésre, megtiltja a bűncselekményekről és szankciókról rendelkező olyan, új büntetőjogi szabályok visszamenőleges alkalmazását, amelyek a büntetendő cselekmény elkövetésekor nem voltak hatályban. Itt két elemet érdemes hangsúlyozni: a cselekmény és a büntetés *materiális* elemeire való korlátozódást, *egy adott időpillanatra* koncentrálva – amikor a cselekményt vagy mulasztást elkövették.

2. A törvényesség elvének tágabb értelmezése: lex mitior *és jogbiztonság büntetőügyekben*

150. A 49. cikk (1) bekezdésében foglalt biztosítékok tartalma azonban itt nem áll meg. Véleményem szerint a 49. cikk (1) bekezdésében előírt biztosítékok valódi tartalma ennél tágabb, a fent felvázolt mindkét vonatkozásban: tartalmilag és időbelileg is.

151. Anélkül, hogy mélyebben kifejteném, hogy pontosan mi tartozik ide *tartalmilag*, talán elegendő arra emlékeztetni, hogy az EJEE 7. cikke (1) bekezdésének pontos hatályáról is elmondható, hogy közelről sem egyértelmű. Különösen a „büntetés” fogalma és hatálya ment keresztül némi fejlődésen az ítélkezési gyakorlatban. A közelmúltban a Del Río Prada ügyben az Emberi Jogok Európai Bíróságának (EJEB) nagytanácsa emlékeztetett arra, hogy a „büntetés” (az a „materiális” tartalom,

70 A Charta hatálybalépését megelőzően azt az elvet, miszerint a büntetőjogi rendelkezéseknek nem lehet visszaható hatályuk, az általános jogelvek közé sorolták, amelyek betartását a Bíróság biztosítja. Lásd például: 1984. július 10-i Kirk ítélet (63/83, EU:C:1984:255, 22. pont); 1990. november 13-i Fédesa és társai ítélet (C-331/88, EU:C:1990:391, 42. pont); 2004. január 7-i X ítélet (C-60/02, EU:C:2004:10, 63. pont); 2004. július 15-i Gerekens és Procola ítélet (C-459/02, EU:C:2004:454, 35. pont); 2010. június 29-i E és F ítélet (C-550/09, EU:C:2010:382, 59. pont).

71 E tekintetben lásd: 2008. június 3-i Intertanko és társai ítélet (C-308/06, EU:C:2008:312, 70. pont); 2017. március 28-i Rosneft ítélet (C-72/15, EU:C:2017:236, 162. pont).

72 E tekintetben lásd: 2007. május 3-i Advocaten voor de Wereld ítélet (C-303/05, EU:C:2007:261, 50. pont); 2011. március 31-i Aurubis Balgaria ítélet (C-546/09, EU:C:2011:199, 42. pont); 2017. március 28-i Rosneft ítélet (C-72/15, EU:C:2017:236, 162. pont).

73 Lásd: 2017. március 28-i Rosneft ítélet (C-72/15, EU:C:2017:236, 167. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

74 Lásd például: 2004. január 7-i X ítélet (C-60/02, EU:C:2004:10, 63. pont); 2012. június 28-i Caronna ítélet (C-7/11, EU:C:2012:396, 55. pont).

amely az EJEE 7. cikk (1) bekezdése alá tartozhat) és a büntetés foganatosítására vagy végrehajtására vonatkozó intézkedés (amely inkább „eljárási” elemeket mutat) közötti különbségtétel nem egyértelmű.[75] Az EJEB egy tágabb körű értékelést végzett egyebek mellett az intézkedések jellegét és célját, nemzeti jog szerinti besorolásukat és joghatásukat illetően.

152. Sok szól egy ilyen következmény- és hatásközpontú értékelés mellett, amely nem annyira az egyes nemzeti rendszerek rejtélyeivel foglalkozik, amely természetesen tagállamról tagállamra változhat, hanem konkrétan a szabályok tényleges alkalmazásával foglalkozik. Mindenekelőtt azonban talán legjobban ragadja meg azt, hogy mire kell helyezni a hangsúlyt az alapvető jogok hatékony védelme során: az egyénre és az egyén jogállására valamely szabály által kifejtett hatásra, nem pedig az adott nemzeti jog által ráragasztott besorolási címkére.

153. Éppen ezért, bár a Charta 49. cikke (1) bekezdésének harmadik mondatában szereplő szöveg egy „enyhébb büntetést” említ, véleményem szerint ez a rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy az csak és kizárólag a büntetés súlyára utal. Úgy kell értelmezni, hogy abba beletartozzon legalább a bűncselekmény valamennyi tényállási eleme, mégpedig egyszerű okból: ha a bűncselekmény elkövetését követően egy olyan új jogszabályt fogadnak el, amely a vádlott javára változtatja meg a bűncselekmény meghatározását, ami azt eredményezi, hogy a cselekménye büntetőjogilag már nem büntetendő. Ha a büntethetőség megszűnik, az azt jelenti, hogy nem lehet büntetést kiszabni. A büntetés *hiánya* nyilvánvalóan *enyhébb* büntetést jelent. Egyszerűen nem lenne észszerű ilyen helyzetben ahhoz ragaszkodni, hogy az új jogszabály gyakorlatilag nem közvetlenül a „büntetésről” rendelkezik.

154. A jelen ügy szempontjából talán fontosabb a második elem: a törvényesség elve által védett tényezők *időbeli* vonatkozása. E tekintetben a Charta 49. cikke (1) bekezdésének harmadik mondata már pontosan tartalmazza, hogy ez az elv a bűncselekmény elkövetését *követő* időszakra vonatkozik. A harmadik mondat írja elő az enyhébb büntetés visszaható hatályú alkalmazását: a *lex mitior* szabályát.

155. A *lex mitior* szabályát a Bíróság már elismerte az uniós jognak a tagállamok közös alkotmányos hagyományaiból eredő általános elveként.[76] Ezen ítélkezési gyakorlat a Charta 49. cikkének (1) bekezdésével együtt az EJEB ítélkezési gyakorlatának fejlődésére valóban kihatott. Nyilvánvalóan az EJEB eltért azon ítélkezési gyakorlatától, amely szerint a *lex mitior* elve nem tartozik az EJEE 7. cikke alá, és – szintén az uniós jog által biztosított tágabb védelem hatására – elismerte, hogy az elv az említett rendelkezés hallgatólagosan benne foglalt eleme.[77]

156. A *lex mitior* valóban kivételt képez a büntetőjog visszaható hatályú alkalmazásának tilalma alól. Megengedi az *in bonam partem* visszaható hatályt. Logikusan tehát az *in malam partem* visszaható hatály tilos.

75 Lásd az Emberi Jogok Európai Bíróságának 2013. október 21-i Del Río Prada kontra Spanyolország ítéletét [GC] (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 85. § és az azt következő §-ok, amely egyebek mellett a 2008. február 12-i Kafkaris kontra Ciprus [GC] ítéletre hivatkozott (CE:ECHR:2008:0212JUD002190604, 142. pont).

76 Lásd: 2005. május 3-i Berlusconi és társai ítélet (C-387/02, C-391/02 és C-403/02, EU:C:2005:270, 68. pont); 2007. március 8-i Campina ítélet (C-45/06, EU:C:2007:154, 32. pont); 2008. március 11-i Jager ítélet (C-420/06, EU:C:2008:152, 59. pont); 2009. június 4-i Mickelsson és Roos ítélet (C-142/05, EU:C:2009:336, 43. pont).

77 Az Emberi Jogok Európai Európai Bírósága nagytanácsának 2009. szeptember 17-i Scappola kontra Olaszország ítélete (2.) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 105–109. §).

157. Az EJEB közelmúltbeli ítélkezési gyakorlata alapján az enyhébb büntetőjogi szabály visszaható hatályának elve szerint „amennyiben eltérés van valamely bűncselekmény elkövetési idején hatályban lévő büntetőjogi szabály és a végső döntés meghozatala előtt elfogadott későbbi büntetőjogi szabály között, a bíróságnak a vádlottra kedvezőbb rendelkezéseket kell alkalmazni”[78]. Az EJEB szerint az a kötelezettség, hogy „több büntetőjogi szabály közül a vádlottra kedvezőbbet kell alkalmazni, a büntetőjogi rendelkezések egymásutániságára vonatkozó szabályok egyértelműsítése, amely összhangban van a 7. cikk másik lényeges elemével, a büntetések előreláthatóságával”. A visszaható hatályú alkalmazás tilalmához hasonlóan a *lex mitior* is vonatkozik a bűncselekményeket és büntetéseket meghatározó rendelkezésekre.[79]

158. A *lex mitior* pontos tartalma azonban közel sem tisztázott. Ezen elv mögött van egy különös elgondolás: „az enyhébb büntető jogszabály alkalmazása szükségszerűen jogszabályok időbeli egymásutániságát feltételezi, és azon a megállapításon alapul, hogy a jogalkotó megváltoztatta álláspontját a tényállás büntetőjogi minősítése vagy a bűncselekményre alkalmazandó szankció vonatkozásában”[80]. Ez a sajátosság néhány olyan megközelítéshez vezetett, amelyek a büntetőjog visszaható hatályának tilalma mögött húzódó különböző indokokat és a *lex mitior* elvét hangsúlyozták. A *lex mitior* elve, az említett vélemények szerint, nem igazán eredhet az előreláthatóság vagy a jogbiztonság követelményeiből. Csupán a tisztességes eljárásra vonatkozó megfontolások képezhetik alapját, tükrözve a jogalkotónak a helytelen tettre vonatkozó megítélésének változását.[81]

159. Akármilyen pontos értéken alapuljon is a *lex mitior* szabály, működését nem nehéz megérteni: hacsak nem egy egyértelműen öncélú jogszabályról vagy akár a jogalkotási eljárások visszaélésszerű alkalmazásáról van szó,[82] a *lex mitior* értelemszerűen „egyszeri utazásra jogosító jegy” egy enyhébb célpont irányába. Azt jelenti, hogy a cselekmény elkövetése után az új büntetőjogi szabály csak a vádlott javára alkalmazható. Meglehetősen valószerűtlen esetekben ez akár *ismételten* is megtörténhet a vádlott javára. Ez a Charta 49. cikke (1) bekezdése harmadik mondatának nyelvezetével és szellemével is összeegyeztethető. Ezzel a rendelkezéssel azonban véleményem szerint nem egyeztethető össze a súlyosabb rendelkezéshez való visszatérés, ha már egyszer a *lex mitior* alkalmazására helyesen sor került, és az sem, hogy új, szigorúbb büntetőjogi szabályokat fogadjanak el és azokat visszaható hatállyal alkalmazzák. Ha így lenne, a *lex mitior* egy labilis, megfordítható szabállyá válhatna, amely alapján lehetővé válna büntetőjogi szabályok ide-oda változtatása a cselekmény elkövetése után.

160. Ezért a *lex mitior* elve és a jogbiztonság elve nem korlátozódik az elkövetés időpontjára. A teljes büntetőeljárás során érvényesülnek.[83]

78 Az Emberi Jogok Európai Bíróság nagytanácsának 2009. szeptember 17-i Scappola kontra Olaszország ítélete (2.) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 109. §); 2014. március 18-i Öcalan kontra Törökország ítélet (2. sz.) (CE:ECHR:2014:0318JUD002406903, 175 §). Lásd még: az Emberi Jogi Bíróság 2016. január 12-i Gouarré Patte kontra Andorra ítélete (CE:ECHR:2016:0112JUD003342710, 28. §); 2016. július 12-i Ruban kontra *Ukrajna*, (CE:ECHR:2016:0712JUD000892711, 37 §); 2017. január 24-i Koprivnikar kontra Szlovénia ítélet (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313, 49 §).

79 Az Emberi Jogok Európai Bírósága nagytanácsának 2009. szeptember 17-i Scappola kontra Olaszország ítélete (2.) (CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, 108. §).

80 2016. október 6-i Paoletti és társai ítélet (C-218/15, EU:C:2016:748, 27. pont).

81 Lásd különösen Nicolaou bírónak Bratza, Lorenzen, Jočienė, Villiger és Sajó bírákkal együtt adott részben eltérő véleményét a Scappola-ügyben (77. lábjegyzet), valamint Sajó bírónak a 2017. január 24-i Koprivnikar kontra Szlovénia ítéletéhez (CE:ECHR:2017:0124JUD006750313) fűzött különvéleménye. Az elvet szélesebben értelmezték azonban Pinto de Albuquerque bírónak Vučinić bíróval adott párhuzamos véleményében, az Emberi Jogok Európai Bírósága nagytanácsának 2013. július 18-i Maktouf és Damjanović kontra Bosznia-Hercegovina ítéletében.

82 Így például a jogalkotási folyamat visszaélésszerű alkalmazása és egyes személyek érdekeit szolgáló, öncélú szabályok elfogadása nem tartozna a *lex mitior* elvének helyes alkalmazási körébe. Az ilyen személyek nem lehettek jóhiszeműek és így nem lehettek jogos elvárásaik. Ezzel szemben a jogszabály „rendes” címzettjeit illetően összefüggés van a *lex mitior* elvének alkalmazhatósága, valamint a jogbiztonság és a jogszabály előreláthatósága között.

83 Megint csak meg kell jegyezni, hogy az EJEB az EJEE 7. cikkének (1) bekezdésére vonatkozó értékelésében úgy vélte, hogy a büntetés meghatározásának nem csak a bűncselekmény elkövetésének idején, de bizonyos esetekben az ítélet meghozatalakor és kihirdetésekor is jelentősége van. Az Emberi Jogok Európai Bíróságának 2013. október 21-i Del Río Prada kontra Spanyolország ítélete (CE:ECHR:2013:1021JUD004275009, 112. és 117. §), amelyben arra utal, hogy az ítélkezési gyakorlat változását (amely a szabadságvesztés időtartamának hosszabbodásával járt) a felperes nem láthatta előre az elítélése idején, vagy akkor, amikor arról a döntésről tájékoztatták, hogy a kiszabott büntetéseket összbüntetésbe foglalják, és a maximális büntetést szabják ki.

161. Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a *lex mitior* elvének alkalmazását magában foglalja a jogbiztonság tágabb elve, amely megköveteli egyrészt, hogy a jogszabályok egyértelműek és pontosak legyenek, másrészt, hogy a jogalanyok előre láthassák azok alkalmazását.[84] Vagyis, hogy lehetővé tegye az érdekeltek számára az ennek alapján őket terhelő kötelezettség terjedelmének pontos ismeretét, és egyértelműen megismerhessék jogaikat és kötelezettségeiket, és ezeknek megfelelően járjanak el.[85]

162. Ezért a *lex mitior* elve a később elfogadott büntetőjogi rendelkezések időbeli érvényesülését szabályozó alapvető jogi szabályok részét képezi. Az előreláthatóság és a jogbiztonság követelménye ezért szintén irányadó a nemzeti és uniós jogrendszer részeként történő alkalmazása során. A jogbiztonság elve szempontjából elengedhetetlen követelményekkel ellentétes lenne, ha egy már elfogadott és alkalmazható enyhébb büntetőjogi szabály alkalmazását mellőznék azért, hogy ismét egy szigorúbb büntetőjogi szabály legyen alkalmazandó, még akkor is, ha az elkövetés idején ez utóbbi volt hatályban.

163. Összefoglalva, a véleményem az, hogy a Charta 49. cikke (1) bekezdésének harmadik mondatában szereplő *lex mitior* elvével ellentétes a bűncselekmények tényállási elemeire és a szankciókra vonatkozó korábbi, szigorúbb szabályok visszaállítása, amennyiben a később, jogszerűen elfogadott nemzeti jogszabály a vádlott személyes szférájában jogos elvárásokat alakított ki. Egy ilyen biztosíték vagy a törvényesség elve szélesebb rétegének tekinthető, vagy pedig egy külön jognak, amely a jogbiztonság és a büntetőjogi szabályok előreláthatóságának követelményéből ered.

164. Az alapvető mögöttes kérdés egyértelmű: biztosítani kell, hogy az egyének a jogszerűen kihirdetett büntetőjogi szabályokra[86] támaszkodhassanak, és magatartásukat ehhez igazíthassák. Tulajdonképpen teljességgel lehetséges, hogy a nemzeti jogban kihirdetett enyhébb szabályokra támaszkodva a büntetőeljárás alá vont személy vagy képviselője az eljárás kimenetele szempontjából jelentőséggel bíró eljárási döntéseket hozhatott volna, illetve taktikáját megváltoztathatta volna.

165. Az uniós jog nyilvánvalóan a nemzeti jogrendszer részét képezi. Ezért a jogszabályok betartásának értékelésekor figyelembe kell venni. Így azt lehet mondani, hogy *ignoratia legis europae non excusat*. Az adófizetést elmulasztó személyt nem illetheti meg az uniós joggal összeegyeztethetetlen nemzeti jog által biztosított „büntetlenség joga”.

166. A jelenlegihez hasonló ügyekben ez az álláspont több szinten is nehezen védhetőnek tűnik. Csupán a gyakorlati következmények szintjét nézve, valóban, észszerűen elvárható-e, hogy a magánszemélyek egyfolytában maguk mérjék fel, hogy a kihirdetett nemzeti jogszabályok megfelelnek-e az uniós jognak és az alapján döntsenek büntetőjogi felelősségükről? Még ha feltételezzük is, hogy ez valóban elvárható akkor, amikor a nemzeti jogszabály „X-et”, az uniós jog pedig „nem X-et” ír elő, elvárható-e ez a nemzeti szabályoknak az olyan, némileg „szófukar” uniós jogi rendelkezéssel való összeegyeztethetőségét illetően, mint az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése, amelynek értelmezése a Bíróság nagytanácsának (tulajdonképpen ismételten) figyelmét igényli?

84 Lásd például: 2016. október 13-i Polkomtel ítélet (C-231/15, EU:C:2016:769, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

85 E tekintetben lásd: 2017. március 9-i Doux ítélet (C-141/15, EU:C:2017:188, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2017. március 28-i Rosneft ítélet (C-72/15, EU:C:2017:236, 161. pont).

86 Az ANAFE-ügytől eltérően ez az ügy nem közigazgatási utasításról, hanem büntetőjogi szabályról szól. Lásd: 2012. június 14-i ANAFE-ítélet (C-606/10, EU:C:2012:348, 70. pont és az azt követő pontok), ahol is a Bíróság elutasította annak lehetőségét, hogy a francia közigazgatás által a Schengeni Kódex megsértésével kiadott visszatérési engedély birtokosa a bizalomvédelemre hivatkozzon.

3. A lex mitior *elvének és a jogbiztonság elvének a jelen ügyre kifejtett hatásai*

167. A Bíróság a Berlusconi ügyben már szembesült azzal a kérdéssel, hogy az enyhébb büntetés visszaható hatályú alkalmazásának elve alkalmazandó-e olyan ügyben, amikor a büntetés ellentétes más uniós jogi szabályokkal.[87] Azonban, mivel az az ügy egy irányelvre vonatkozott, a Bíróság által adott válasz azon alapult, hogy az irányelvek rendelkezéseire a büntetőjogi felelősség súlyosbítása vagy megállapítása érdekében nem lehet hivatkozni.[88]

168. A jelen ügyben a vonatkozó uniós jogi rendelkezés nem csak az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett héairányelv, hanem elsődleges jogi rendelkezések is, nevezetesen az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése, amely „a tagállamokkal szemben pontosan meghatározott eredménykötelezettséget [ír] elő, és a bennük foglalt […] szabály alkalmazása semmilyen feltételtől nem függ”.[89] A Bíróság kimondta, hogy ennek folytán az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése „a tagállamok belső jogával fennálló kapcsolatuk tekintetében azzal a hatással bír[…], hogy – pusztán hatálybalépésük ténye folytán – a nemzeti jog valamennyi, az uniós joggal ellentétes rendelkezését a jog erejénél fogva alkalmazhatatlanná teszik”[90]. Ezt a megállapítást azonban azonnal korlátozták: ilyen esetben a nemzeti bíróságnak gondoskodnia kell arról is, hogy az érintett személyek alapvető jogait tiszteletben tartsák.[91]

169. A törvényesség elvének – ideértve a *lex mitior* szabályát is – és a jogbiztonság elvének tiszteletben tartására vonatkozó kógens szabállyal véleményem szerint ellentétes az a lehetőség, hogy az alapeljárásban szereplő enyhébb nemzeti büntetőjogi rendelkezések alkalmazását mellőzzék. A jelen ügyben adott esetben kétféleképpen lehet erre a következtetésre jutni.

170. Először is, az a módosítás, amely a bevallott héa megfizetésének elmulasztásával megvalósított jogsértés bűncselekményi értékhatárát módosította (miközben kiegészítette egy új büntethetőséget megszüntető okkal), véleményem szerint módosította a bűncselekmény tényállási elemeit. A büntetőjogi felelősség megállapításához szükséges pénzben kifejezett küszöbérték meghatározása egy bűncselekmény objektív tényállási elemei közé tartozik. Mint ilyen, ez a változás a *lex mitior* elvével összefüggésben értelmezett törvényesség elvének lényegi „magjába” tartozónak tekinthető.

171. Másodszor, még ha egy ilyen későbbi változtatás a szűkebben értelmezett törvényesség elvén kívül esne is, mivel szigorú értelemben véve túlnyúlik az eredeti cselekmény elkövetésének időpontján, az említett elv tágabb értelmezése mindenképp kiterjedne rá. Hatálybalépésével az új nemzeti módosítás kiváltotta a *lex mitior* elvének alkalmazását, amely azt a jogos elvárást keltette a vádlott személyes szférájában, miszerint az új, enyhébb rendelkezés fog rá vonatkozni.

172. Két záró megjegyzést szeretnék tenni.

173. Először is, a jelenlegihez hasonló ügyekben végső soron nincs jelentősége, hogy a Bíróság a nemzeti szabályozásnak az elsődleges vagy a másodlagos uniós joggal való összeegyeztethetetlenségét állapítja-e meg. Az imént felvázolt érvelés és a Charta 49. cikkének (1) bekezdése átfogóan érvényesül, az uniós jogi kötelezettség forrásától függetlenül.

87 Lásd: 2005. május 3-i Berlusconi és társai ítélet (C-387/02, C-391/02 és C-403/02, EU:C:2005:270, 70. pont).

88 Lásd például: 1987. június 11-i X ítélet (14/86, EU:C:1987:275, 20. pont); 1987. október 8-i Kolpinghuis Nijmegen ítélet (80/86, EU:C:1987:431, 13. pont); 1996. szeptember 26-i Arcaro ítélet (C-168/95, EU:C:1996:363, 37. pont); 1996. december 12-i X ítélet (C-74/95 és C-129/95, EU:C:1996:491, 24. pont); 2004. január 7-i X ítélet (C-60/02, EU:C:2004:10, 61. pont); 2005. május 3-i Berlusconi és társai ítélet (C-387/02, C-391/02 és C-403/02, EU:C:2005:270, 74. pont); 2005. november 22-i Grøngaard és Bang ítélet (C-384/02, EU:C:2005:708, 30. pont). A kerethatározatot illetően lásd még: 2005. június 16-i Pupino ítélet (C-105/03, EU:C:2005:386, 45. pont); 2016. november 8-i Ognyanov ítélet (C-554/14, EU:C:2016:835, 64. pont).

89 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 51. pont).

90 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 52. pont).

91 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 53. pont).

174. A Bíróság ugyan hangsúlyozta, hogy „az uniós jog közvetlenül alkalmazandó szabályainak, amelyek jogok és kötelezettségek közvetlen forrását jelentik mindazok számára, akiket érintenek, legyenek azok akár uniós jogviszonyban álló tagállamok, akár ilyen magánszemélyek, minden tagállamban egységesen kell kifejteniük valamennyi hatásukat, hatálybalépésüktől kezdődően és érvényességük teljes időtartama alatt”[92].

175. Ugyanakkor azt is elismerte, hogy az, hogy egyes uniós jogi rendelkezésekre nem lehet a büntetőjogi felelősség megállapítása vagy súlyosbítása érdekében hivatkozni, nem korlátozható eleve az irányelvekre. Hasonló megfontolásokra hivatkoztak egy olyan rendelet rendelkezéseit illetően, amely felhatalmazta a tagállamokat, hogy rendelkezései megsértése esetére szankciókat fogadjanak el, pontosan azzal a céllal, hogy az EJEE 7. cikkében foglalt jogbiztonság és visszaható hatály tilalmának elvét betartsák.[93]

176. Véleményem szerint nem lehet eleve abból kiindulni, hogy a Szerződés rendelkezései, amelyek pontos és feltétlen eredménykötelességet írnak elő a tagállamok számára, mint teszi azt az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése, automatikusan teljesítik minden egyes esetben a törvényesség és jogbiztonság elve által megkívánt előreláthatóság követelményét a büntetőjog konkrét területén.[94]

177. A törvényesség elvét nem lehet úgy értelmezni, hogy tiltja a büntetőjogi felelősség szabályainak fokozatos világossá tételét. Azonban „ellentétes lehet a jogsértést megállapító norma új értelmezésének visszaható hatállyal történő alkalmazásával”[95]. A fő kérdés megint csak a szóban forgó egyedi szabály előreláthatósága.

178. Általános és rendszertani megközelítésben nehezen érthetőnek tűnik, hogy a jelenlegihez hasonló esetekben miért a Szerződés rendelkezéseinek az irányelvhez képest eltérő közvetlen hatályára vonatkozó ítélkezési gyakorlat a döntő, amely önmagában a jelen Bíróság ítélkezési gyakorlata történeti fejlődésének, nem pedig az említett uniós források szövegéből egyértelműen kiolvasható különbségeken alapuló elvi döntés eredménye. Valóban azoknak a múltbeli dogmatikai sémáknak – amelyeket még egy lelkes uniós jogi joghallgatónak is nehéz lenne elmagyarázni – kell döntő jelentőséggel bírniuk a büntetőjogi felelősség (fenn nem állásának) megállapításakor a közvetlen hatállyal rendelkező különös kérdésektől nagyrészt távol álló ügyekben? Különösen olyan esetben, mint a jelenlegi, ahol minden gyakorlati szempontból a kötelezettségek mindkét (a Szerződés és a héairányelv) rétegének tartalma elég hasonló, és értékelésükre gyakorlatilag együttesen kerül sor?

179. Másodszor, a jelen ügyben felmerült alapkérdés a jelen Bíróság határozatainak időbeli hatálya.[96] Amint arra a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében emlékeztetett, a jelen Bíróság határozatainak időbeli hatályára főszabályként az *eseti visszaható hatály* vonatkozik: a Bíróság *ex tunc* hatállyal értelmezi az uniós jogi rendelkezéseket, amelyek azonnal alkalmazandóvá válnak valamennyi olyan folyamatban lévő (és néha akár a lezárt[97]) ügyre, amelyre ugyanazon rendelkezés

92 Lásd: 2010. szeptember 8-i Winner Wetten ítélet (C-409/06, EU:C:2010:503, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

93 Lásd: 2004. január 7-i X ítélet (C-60/02, EU:C:2004:10, 62. és 63. pont).

94 Lehetnek azonban a Szerződésnek olyan rendelkezései, amelyek egyértelműen meghatározzák „a jogsértéseket, valamint a […] kiszabható szankciók jellegét és mértékét”, hogy a Charta 49. cikkének (1) bekezdésében szereplő követelmények teljesülhessenek. Lásd: 2011. március 29-i ThyssenKrupp Nirosta kontra Bizottság ítélet (C-352/09 P, EU:C:2011:191, 82. pont és az azt követő pontok), amelyben a Bíróság kimondta, hogy „a tényállás idején az [Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó Szerződés 65. cikkének] (1) és (5) bekezdése egyértelmű jogalapot nyújtott a jelen esetben kiszabott szankcióhoz, így a [felperesnek] tudatában kellett lennie magatartása következményeinek”.

95 Lásd például: 2005. június 28-i Dansk Rørindustri és társai kontra Bizottság ítélet (C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C 208/02 P és C-213/02 P, EU:C:2005:408, 217. pont); 2014. július 10-i Telefónica és Telefónica de España kontra Bizottság ítélet (C-295/12 P, EU:C:2014:2062, 147. pont).

96 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek időbeli korlátozását általánosan lásd: Düsterhaus, D., Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure, *Yearbook of European Law*, 35. kötet, 2016., 1–38. o.).

97 E tekintetben lásd: 2004. január 13-i Kühne & Heitz ítélet (C-453/00, EU:C:2004:17, 28. pont); 2007. július 18-i Lucchini ítélet (C-119/05, EU:C:2007:434, 63. pont).

vonatkozik. Azonban ennek a megközelítésnek vannak korlátai, amelyek megint csak ugyanarra a kérdésre vezethetők vissza: az előreláthatóságra. A Bíróság minél inkább az értelmezett rendelkezések konkrét szövegén túlmenően alakítja a jogot, egyértelműen annál nehezebbé válik az adott bírósági megállapítások teljes *ex tunc* alkalmazására vonatkozó szabály fenntartása.[98]

180. A nemzeti szabályok uniós joggal való összeegyeztethetetlensége végső soron nem teszi a nemzeti szabályokat nem létezővé.[99] Az, hogy azok a nemzeti szabályok, amelyeket később az uniós joggal összeegyeztethetetlennek nyilvánítanak, olyan joghatásokat válthatnak ki, amelyek bizonyos körülmények között jogos elvárásokat keletkeztethetnek, az a tény mutatja, hogy a Bíróság bizonyos esetekben az ítéleteit a jogbiztonság elve szerinti követelmények érdekében időben korlátozta. Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy „kivételesen és jogbiztonságon alapuló magasabb rendű megfontolások alapján" (kizárólag) a Bíróság rendelheti el „az uniós jog valamely szabálya által a vele ellentétes nemzeti jogra kifejtett kiszorító hatás átmeneti felfüggesztését"[100].

181. Hangsúlyozni kell, hogy annak megállapításához, hogy a *lex mitior* elvével és a büntetőjog terén való jogbiztonság követelményével az uniós jog alapján ellentétes az enyhébb nemzeti szabályozás alkalmazásának mellőzése, nem szükséges mélyebben újraértékelni a Bíróság döntései időbeli hatályának korlátozására vonatkozó meglehetősen megszorító megközelítést. Csupán egy szűk kivételt jelent a folyamatban lévő egyes büntetőügyekre, míg az összeegyeztethetetlenség általános normatív következményeit nem érinti. A Bíróság megállapításai nyomán természetesen felvetődhet a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás a felmerülő kötelezettségek elmulasztása miatt,[101] és a jövőre nézve mindenképpen szükségessé teszik a nemzeti jogrend megfelelő módosítását.

V. Végkövetkeztetések

182. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Tribunale di Varese (varesei kerületi bíróság) által feltett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

– Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem vonatkozik az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló, a pontosan bevallott héa törvény által előírt határidőn belüli megfizetésének elmulasztásával megvalósított bűncselekményre.

– Az EUMSZ 325. cikk (1) bekezdésével és a héairányelvvel összefüggésben értelmezett EUSZ 4. cikk (3) bekezdésével nem ellentétesek azok a nemzeti rendelkezések, amelyek valamely adó törvényi határidőn belül való megfizetésének elmulasztásában megvalósuló magatartás büntetendőségéhez a hozzáadottérték-adó (héa) esetében a forrásadónál magasabb, pénzben kifejezett küszöbértéket határoznak meg.

98 Hozzátehetjük, hogy a probléma nyilvánvalóan nem új és egyértelműen nem korlátozódik az uniós jogrendre. Összehasonlító áttekintéshez lásd: Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions*, Springer, 2015. vagy Popelier, P., et al. (szerk.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014.

99 E tekintetben lásd: 1998. október 22-i IN. CO. GE.'90 és társai ítélet (C-10/97–C-22/97, EU:C:1998:498, 21. pont); 2009. november 19-i Filipiak ítélet (C-314/08, EU:C:2009:719, 83. pont).

100 Lásd: 2010. szeptember 8-i Winner Wetten ítéletre (C-409/06, EU:C:2010:503, 67. pont) hivatkozó 2016. július 28-i Association France Nature Environnement ítélet (C-379/15, EU:C:2016:603, 33. pont).

101 Lásd például: 1989. szeptember 21-i Bizottság kontra Görögország ítélet (68/88, EU:C:1989:339, 24. pont); 2001. október 18-i Bizottság kontra Írország ítélet (C-354/99, EU:C:2001:550, 46–48. pont); 2008. július 17-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-132/06, EU:C:2008:412, 52. pont).

– A héairányelvvel együttesen értelmezett EUMSZ 325. cikk (1) bekezdése és az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése által előírt, a héa pontos behajtásának érdekében alkalmazandó hatékony, visszatartó erejű és arányos szankció biztosítására irányuló kötelezettséggel nem ellentétes az a nemzeti jogszabály, mint amelyről jelen ügyben szó van, amely a közigazgatási szankciórendszer alkalmazása mellett az adóügyekért felelős magánszemélyeket mentesíti:

– a PIF-egyezményben meghatározott 50 000 euró összegű alsó küszöbérték háromszorosának vagy négyszeresének megfelelő összeget meghaladó, pontosan bevallott héa megfizetésének elmulasztása, illetve részleges vagy késedelmes megfizetése miatti büntetőjogi és közigazgatási jogi felelősség alól;

– a büntetőjogi felelősség alól, amennyiben az a jogi személy, amelynek nevében eljár, a héatartozást később, az elsőfokú tárgyalás megnyitása előtt kamatokkal és a közigazgatási szankciókkal együtt megfizette.

i — A jelen szöveg 23., 90., 114., 126., 153., 170. és 182. pontjában az első elektronikus közzétételt követően nyelvi módosítás történt.