



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. július 11.¹

C-469/18. és C-470/18. sz. egyesített ügyek

IN (C-469/18)
JM (C-470/18)
kontra
Belgische Staat

(a Hof van Cassatie [semmitőszék, Belgium] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Adóztatás – Hatékony jogorvoslathoz való jog – Adómegállapító határozat bírósági felülvizsgálata – A Bíróság hatásköre a jövedelemadó-kivetés keretében – Az állítólag a magán- és a családi élet tiszteletben tartásához való jog megsértésével szerzett bizonyíték adóhatóság általi felhasználása – A bíróság e bizonyíték figyelmen kívül hagyására vonatkozó kötelezettsége”

I. Bevezetés

1. Az Unió jogát hajtja-e végre a tagállam, ha adóhatóságai olyan bizonyítékot használnak fel a jövedelemadó megállapításáról szóló határozathoz, amelyet a nyomozó hatóságok a hozzáadottérték-adóval (héta) kapcsolatos körhinta-csalás felfedezését követően szereztek? Vagy másként kérdezve, a bizonyítékok felhasználásának tilalmával jár-e a jövedelemadó-kivetés keretében az uniós alapvető jogok bizonyításfelvétel során történő megsértése? Lényegében e kérdésekkel kell a Bíróságnak a Hof van Cassatie (semmitőszék, Belgium) két előzetes döntéshozatal iránti kérelme alapján foglalkoznia.

2. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek háttérében olyan bűnügyi nyomozások állnak, amelyek keretében Luxemburg nemzetközi egyezményben előírt bírósági engedély nélkül adott át bizonyítékot Belgiumnak. E bizonyítékot mindenesetre a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatokhoz használták fel. Csak e határozatokat vitatják az alapeljárás felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felei (a továbbiakban: felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek).

3. Kérdéses tehát az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) – a jelen esetben a Charta 47. cikkének – a jövedelemadó-kivetés keretében történő alkalmazása. E kérdés túlmutat a sokat vitatott² 2013-as Åkerberg Fransson ítéleten.³ Ez utóbbi ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a héacsalás miatt indult büntetőeljárás „az Unió jogát hajtj[a] végre” a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében. Jelenleg azt kell megvizsgálni, hogy a jövedelemadó kivetése is az uniós jogot hajtja-e végre a héacsalás gyanúja alapján indult bűnügyi nyomozás során szerzett bizonyíték felhasználása esetén.

¹ Eredeti nyelv: német.

² Lásd például a BVerfG fejtegetéseit: 2013. április 24-i Antiterrordatei ítélet (1 BVR 1215/07., BVerfGE 133., 277., ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91. pont).

³ 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105).

II. Jogi háttér

A. A nemzetközi jog

4. A Belga Királyság, a Luxemburgi Nagyhercegség és a Holland Királyság között a kiadatásról és a kölcsönös bűnügyi jogsegélyről szóló, 1962. június 27-én Brüsszelben aláírt egyezmény (a továbbiakban: Benelux egyezmény) áll fenn.

5. A Benelux egyezmény 20. cikkének 1. és 2. bekezdése a következőképpen szól:

„1. Feltéve, hogy ezt a nemzeti jog megengedi, a megkereső fél megkeresésére a megkeresett fél lefoglalja és átadja azokat a tárgyakat,

a) amelyek bizonyítékul szolgálhatnak;

b) amelyeket bűncselekménnyel szereztek, és amelyeket az őrizetbe vett személy átadását megelőzően vagy azt követően találtak.

2. Az átadásra csak azon elsőfokú bíróság vizsgálóbírói tanácsának engedélyével kerülhet sor, amelynek kerületében sor került a házkutatásra és a lefoglalásra; a vizsgálóbírói tanács dönti el, hogy a lefoglalt tárgyakat összességükben vagy részben átadják-e a megkereső félnek. Elrendelheti azon tárgyak visszaszolgáltatását, amelyek nem állnak közvetlen kapcsolatban a terheltnek felrótt cselekménnyel, és adott esetben határoz harmadik fél birtokosok vagy más jogosultak kifogásairól.”

6. A Benelux egyezmény 24. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A házkutatásra vagy lefoglalásra irányuló jogsegély iránti megkereséseknek azonban csak a jelen Egyezmény alapján kiadatásra lehetőséget biztosító cselekményekkel összefüggésben és a 20. cikk 2. bekezdésének sérelme nélkül lehet eleget tenni.”

B. A belga jog

7. A belga adójog nem írja elő a jogellenesen szerzett bizonyítékok felhasználásának abszolút tilalmát. A Hof van Cassatie (semmitőszék) mindazonáltal kidolgozta az úgynevezett adó-Antigoon néven ismert ítélkezési gyakorlatot. Az adó-Antigoon szerint adóügyekben csak akkor nem lehet felhasználni a jogellenesen szerzett bizonyítékokat, ha olyan módon tettek szert az érintett bizonyítékokra, hogy a felhasználás minden körülmények között elfogadhatatlannak tekintendő, vagy ha a felhasználás sérti az adóalany tisztességes eljáráshoz való jogát. A bíróságnak ezt átfogó mérlegelés keretében kell értékelnie.

III. A tényállás és az alapeljárás

8. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek számítógépek és számítógépes alkatrészek kereskedelmével és forgalmazásával foglalkozó belgiumi vállalkozások üzletvezetői.

9. 1995-ben a Bijzondere Belastinginspectie (különleges adófelügyelet, Belgium) a héával kapcsolatos körhíntacsalással összefüggő vizsgálatokat indított a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek vállalkozásaival szemben. A különleges adófelügyelet feljelentése alapján ezenkívül 1996-ban bűnügyi nyomozások indultak e vállalkozások ellen. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmekből nem derül ki egyértelműen, hogy e nyomozások a héával vagy a jövedelemadóval kapcsolatos csalásra vonatkoztak-e.

10. A bünyügyi nyomozások keretében a belga bűnüldöző hatóságok jogsegély iránti megkeresést intéztek a Luxemburgi Nagyhercegséghez, amelynek eredményeként 1998. július 15-én banki dokumentumokat foglaltak le egy luxemburgi banknál. A lefoglalásnál a luxemburgi vizsgálóbíró mellett egy belga bíró is jelen volt.

11. A luxemburgi hatóságok anélkül adták át az így szerzett dokumentumokat a belga bűnüldöző hatóságoknak, hogy ehhez a Benelux egyezmény 20. cikke (2) bekezdésének megfelelően engedélyt kértek vagy kaptak volna egy luxemburgi bíróságtól.

12. A belga bűnüldöző hatóságok iratbetekintést biztosítottak a belga adóhatóságok számára a bünyügyi aktába. Az így szerzett adatok alapján 1999-ben és 2000-ben a belga adóhatóságok az 1997-es és 1998-as adóév tekintetében a természetes személyek adójára vonatkozó bevallás kiigazítására irányuló határozatokat küldtek a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő feleknek. A hatóságok üzleti és kereskedelmi tevékenységekből származó bruttó nyereségeként megadóztatták a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek luxemburgi folyószámlájára utalt összegeket.

13. Az e határozatokkal szemben előterjesztett jogorvoslati kérelmek nyomán az elsőfokú belga adóügyi bíróság annak túlnyomó részével csökkentette a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felekre kiegészítő jelleggel kivetett természetes személyek adóját.

14. Az alapeljárás ellenérdekű felének fellebbezése nyomán a fellebbviteli bíróság hatályon kívül helyezte az elsőfokú ítéletet annyiban, amennyiben az csökkentette a kivetett természetes személyek adóját. A fellebbviteli bíróság véleménye szerint nem állnak fenn a bizonyítékok felhasználása tilalmának a belga adó-Antigoon szerinti feltételei. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztettek a Hof van Cassatie (semmitőszék) elé.

IV. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem és a Bíróság előtti eljárás

15. 2018. június 28-i végzéseivel a Hof van Cassatie (semmitőszék) előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni [a Charta] 47. cikkét, hogy a [héa] tekintetében azzal minden körülmények között ellentétes a Charta 7. cikkében biztosított, a magánélet tiszteletben tartásához való jog megsértésével szerzett bizonyítékok felhasználása, vagy elfogadható az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 4. pontjában leírtaknak megfelelő [lásd a fenti 7. pontot] mérlegelést kell lefolytatnia az annak eldöntésére jogosult bíróságnak, hogy az ilyen bizonyíték felhasználható-e [héa]kivetés alapjául?”

16. A Bíróság elnöke 2018. szeptember 6-án az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a C-469/18. és C-470/18. sz. ügyek egyesítését.

17. A Bíróság előtti előzetes döntéshozatali eljárásban írásbeli észrevételt terjesztettek elő a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek, a Belga Királyság, az Olasz Köztársaság, a Holland Királyság és az Európai Bizottság.

V. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatóságáról

18. Először az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatóságát kell tisztázni. A Hof van Cassatie (semmitőszék) ugyanis kifejezetten azt kérdezi, hogy bizonyos bizonyítékok felhasználhatók-e „[héa]kivetés” alapjául. Az alapeljárás tárgyát azonban nem a héa, hanem a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatok képezik. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés ennyiben

nyilvánvalóan nem függ össze az alapeljárás tárgyával, hipotetikus jellegű, és ezért elfogadhatatlan.⁴

19. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Ebből a szempontból adott esetben a Bíróságnak át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket.⁵

20. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében a Hof van Cassatie (semmitőszék) nem gondolhatott a bizonyítékok héakivetés alapjául történő felhasználására, mert az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben nem a héa, hanem kizárólag a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatokról van szó. A „[héa]kivetés” kifejezés elírásnak tűnik, és ezért azt a „jövedelemadó-kivetés” kifejezéssel kell helyettesíteni.

21. A Hof van Cassatie (semmitőszék) ezenkívül a bizonyítékok ezen adókivetés alapjául történő felhasználásának „a [héa] tekintetében” való elfogadhatóságára kérdez rá. A jövedelemadó-kivetés és a héa közötti kapcsolat a jelen esetben csak abban állhat, hogy héacsalás gyanúja szolgált azon adóügyi vizsgálatok és bünyügyi nyomozások alapjául, amelyek nyomán bizonyításfelvételre és a bizonyítékok jövedelemadó-kivetés során történő felhasználására került sor.

22. A Bíróság ezért úgy fogalmazhatja át az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést, hogy úgy kell-e értelmezni a Charta 47. cikkét, hogy azzal minden körülmények között ellentétes a héacsalás gyanúja alapján indult bünyügyi nyomozás során a Charta 7. cikkének megsértésével szerzett bizonyítékok jövedelemadó-kivetés során történő felhasználása, vagy elfogadható annak olyan értelmezése, amely szerint eseti alapon mérlegelhet az annak eldöntésére jogosult bíróság, hogy az ilyen bizonyíték felhasználható-e jövedelemadó-kivetés alapjául.

23. Így átfogalmazva az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

VI. A Bíróság hatásköréről

24. Az EUMSZ 267. cikk első bekezdésének a) pontja alapján a Bíróság mindazonáltal az uniós jog értelmezésének kérdésében rendelkezik hatáskörrel az előzetes döntéshozatali eljárásban. A jelen esetben azonban kérdéses, hogy alkalmazható-e a Charta annak időbeli (25. és azt követő pontok) és tárgyi (30. és azt követő pontok) hatálya alapján.

A. A Charta időbeli hatályáról

25. Először azt kell tisztázni, hogy kiterjed-e a 2009. december 1-jén hatályba lépett Charta időbeli hatálya egy feltehetően 1998-ban elkövetett eljárási hibára.

26. A Bíróság egyrészt a szintén a közvetlen adók területét érintő Sabou ügyben megállapította, hogy a Charta nem alkalmazható, mert az említett ügyben vitatott kiegészítő adómegállapító határozat alapjául szolgáló segítségnyújtási eljárás már a Charta hatálybalépése előtt befejeződött.⁶

⁴ Lásd többek között legutóbb: 2019. március 28-i Verlezza és társai ítélet (C-487/17–C-489/17, EU:C:2019:270, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

⁵ Legutóbb a 2008. március 11-i Jager ítélet (C-420/06, EU:C:2008:152, 46. pont); 2011. december 8-i Banco Bilbao Vizcaya Argentaria ítélet (C-157/10, EU:C:2011:813, 18. pont); 2013. február 28-i Petersen és Petersen ítélet (C-544/11, EU:C:2013:124, 23. pont).

⁶ 2013. október 22-i Sabou ítélet (C-276/12, EU:C:2013:678, 25. pont) az ugyanezen ügyre vonatkozó indítványom (EU:C:2013:370, 34. pont) nyomán.

27. Másrészt például az Åkerberg Fransson ügy tárgyát is 2009. december 1-je előtt hozott adómegállapító határozatok képezték. Ezen ügyben azonban a büntetőbírósnak tiszteletben kellett tartania a *ne bis in idem* elvét határozathozatala során. Ezen időpont a Charta időbeli hatálya alá tartozott.

28. A jelen ügyekben is hasonló a helyzet. Még ha a bizonyításfelvételre 1998-ban került is sor, a bizonyítékok felhasználásának kérdése határozathozatalának időpontjában, tehát a Charta hatálybalépése után merül fel a nemzeti bíróság számára.

29. Míg a segítségnyújtás iránti megkeresésről való tájékoztatás és a megkeresés megfogalmazásában való esetleges részvétel – mint például a 26. pontban ismertetett Sabou ügyben – okafogyottá válik a segítségnyújtási eljárás befejeződésével, addig az esetleges bizonyításfelvételi tilalom megőrzi jelentőségét a bizonyítékok felhasználásának tilalmával kapcsolatos mérlegelés szempontjából. A jelen esetben következésképpen alkalmazható a Charta annak időbeli hatálya alapján.

B. A Charta tárgyi hatályáról

30. A Charta alkalmazási körét annak 51. cikke határozza meg. Az 51. cikk (1) bekezdésének első mondata értelmében a Charta rendelkezéseinek címzettjei a tagállamok annyiban, amennyiben az Unió jogát hajtják végre.

31. A Bíróság ennyiben emlékeztetett már arra, hogy a Chartára tekintettel nem mérlegelheti az olyan nemzeti szabályozást, amely nem tartozik az uniós jog keretei közé.⁷

32. Az eljárás több résztvevője is kétségbe vonja a Bíróság hatáskörének fennállását a Charta alkalmazhatatlansága miatt. Mind Belgium, mind a Bizottság úgy véli, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel, mert a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatok meghozatala esetében nem az Unió jogának végrehajtásáról van szó. A Hof van Cassatie (semmitőszék) maga is rámutat arra, hogy a jelen ügyekben „az uniós jog által nem szabályozott jövedelemadóról van szó”.⁸

33. A jelen esetben két kapcsolódási elem alapozhatja meg mégis a Charta alkalmazhatóságát: a segítségnyújtás (34. és azt követő pontok) mellett ilyen elem a jelen esetben mindenképp a hía uniós jogi harmonizációja (38. és azt követő pontok).

1. Az Unió jogának végrehajtása a segítségnyújtás keretében?

34. Először is az Unió jogának a Charta 51. cikkének (1) bekezdése szerinti végrehajtásáról lehet szó, ha a bizonyítékokat a 77/799 irányelv (a továbbiakban: a segítségnyújtásról szóló irányelv)⁹ szerinti segítségnyújtás útján szerezték.

7 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 19. pont); 2014. április 30-i Pflieger és társai ítélet (C-390/12, EU:C:2014:281, 33. pont); 2014. március 27-i Torralbo Marcos ítélet (C-265/13, EU:C:2014:187, 29. pont); 2015. október 6-i Delvigne ítélet (C-650/13, EU:C:2015:648, 26. pont); 2016. június 30-i Toma és Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci ítélet (C-205/15, EU:C:2016:499, 23. pont); 2016. december 8-i Eurosaneamientos és társai ítélet (C-532/15 és C-538/15, EU:C:2016:932, 52. pont).

8 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 11. pontja.

9 A tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén [helyesen: a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról] szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.), amelyet időközben hatályon kívül helyezett az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről és a 77/799/EK irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, 2011. február 15-i 2011/16/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 64., 1. o.); ezzel kapcsolatban lásd például a C-245/19. számon folyamatban lévő État du Grand-duché de Luxembourg ügyet és a C-246/19. számon folyamatban lévő État du Grand-duché de Luxembourg ügyet.

35. A segítségnyújtásról szóló irányelv csak az adózás területén történő közigazgatási együttműködést szabályozza, a például a Benelux egyezmény által szabályozott kölcsönös bűnügyi jogsegélyt azonban nem. A közigazgatási segítségnyújtás lényegében a tagállamok információcserével kapcsolatos együttműködésére korlátozódik, míg a kölcsönös bűnügyi jogsegély keretében bizonyítékszerzésre irányuló különleges nyomozási cselekmények végezhetők.

36. Egyrészt a banki dokumentumok vita tárgyát képező átadása meghaladja a segítségnyújtás keretében történő pusztán információcserét. E bizonyítékokat sokkal inkább jogsegély iránti megkeresés alapján foglalták le. A kölcsönös bűnügyi jogsegély másrészt még nem volt harmonizálva az 1998-as bizonyításfelvétel időpontjában.¹⁰

37. A jelen esetben tehát nem állapítható meg az Unió jogának végrehajtása a segítségnyújtás alapján.

2. A jövedelemadó kivetése mint az Unió jogának végrehajtása?

38. A jövedelemadó-kivetésnek kell tehát az uniós jog végrehajtásának minősülnie. A jövedelemadó kivetése főszabály szerint nem tekinthető az uniós jog végrehajtásának az e területet szabályozó uniós jogi rendelkezések hiányában.

39. A jövedelemadó-jogot csak részlegesen szabályozza a másodlagos jog az EUMSZ 115. cikk alapján (az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv,¹¹ az egyesületekről szóló irányelv,¹² a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv,¹³ az adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló irányelv¹⁴). Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egyébként a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak.¹⁵ Az alapeljárás alapjául szolgáló természetes személyek adója közvetlen jövedelemadónak minősül, amely ennél fogva Belgium kizárólagos hatáskörébe tartozik.

40. A jelen ügyek sajátossága azonban abban rejlik, hogy a jövedelemadó kivetéséhez olyan bizonyítékot használtak fel, amelyet a belga bűnüldöző hatóságok héacsalás gyanúja alapján indult bűnügyi nyomozás során szereztek.

a) A héajog mint az Unió jogának végrehajtása

41. Ha az alapeljárásban megtámadott jogi aktusok a héa megállapításáról szóló határozatok lennének, az uniós jognak a Charta 51. cikkének (1) bekezdése szerinti végrehajtását kellene megállapítani. Egyrészt ugyanis a Bíróság megállapította, hogy a 2006/112 irányelv (a továbbiakban: héairányelv)¹⁶ 2. cikkéből, 250. cikkének (1) bekezdéséből és 273. cikkéből, valamint az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből következik, hogy a tagállamok kötelesek elfogadni valamennyi jogalkotási és

10 Lásd immár a büntetőügyekben kibocsátott európai nyomozási határozatról szóló, 2014. április 3-i 2014/41/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvet (HL 2014. L 130., 1. o.; helyesbítés: HL 2015. L 143., 16. o.).

11 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.).

12 A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelv (HL 2009. L 310., 34. o.).

13 A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL 2003. L 157., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.).

14 A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.; helyesbítés: HL 2018. L 48., 44. o.).

15 2004. szeptember 7-i Manninen ítélet (C-319/02, EU:C:2004:484, 19. pont); 2007. október 25-i Porto Antico di Genova ítélet (C-427/05, EU:C:2007:630, 10. pont); legutóbb a 2018. december 19-i Cadeddu ítélet (C-667/17, EU:C:2018:1036, 15. pont).

16 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.); a jelen ügyek tényállásának alapjául szolgáló héával kapcsolatos körhíntacsolás idején mindazonáltal még a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) volt hatályban.

közigazgatási intézkedést annak érdekében, hogy a területükön biztosítsák az esedékes héa teljes összegének beszedését.¹⁷ A visszaélésszerű gyakorlat megállapítása nyomán hozott utólagos héamegállapítás tehát az uniós jog végrehajtásának minősül a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében.¹⁸

42. Másrészt még ha az uniós jog nem tartalmaz is adóvonatkozású büntetőjogi szabályokat vagy közigazgatási szankciókra vonatkozó rendelkezéseket, a héa pontos beszedésének biztosítására és az EUMSZ 325. cikknek megfelelően a csalások leküzdésére irányuló szankciók „az Unió jogát hajtják végre” a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében.¹⁹

43. A Hof van Cassatie (semmitőszék) által közölt tényállásból nem derül ki, hogy Belgium milyen héajogi intézkedéseket tett, és milyen büntetőjogi szankciókat alkalmazott a héacsalás miatt. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyát kizárólag a jövedelemadó-jogi intézkedések, tehát a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatok képezik.

b) Bizonyításvételel héacsalás gyanúja alapján indult nyomozás során mint az Unió jogának végrehajtása?

44. A jövedelemadó-kivetéshez felhasznált bizonyítékokat mindazonáltal nem is az adóhatóságok szerezték saját vizsgálataik során. Azok ellenben a különleges adófelügyelet feljelentése alapján a héával kapcsolatos körhíntacsalással összefüggésben indult bünygyi nyomozásokból származnak. Ez a bünygyi nyomozások keretében történt bizonyításvétel az Unió jogának végrehajtását jelentheti a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében.

45. A büntetőjog a nemzeti szuverenitás központi elemét képezi.²⁰ Az Unió csak korlátozott hatáskörrel rendelkezik e területen (EUMSZ 83. cikk és az EUMSZ 325. cikk (4) bekezdése). Egyébként az Európai Unión belül nem került sor a tagállamok büntető anyagi és eljárási jogának széles körű harmonizációjára.²¹ Főszabály szerint ezért a büntetőjog is a tagállamok hatáskörébe tartozik.

46. A Bíróság mindazonáltal az Åkerberg Fransson ügyben a héára vonatkozó bűncselekmények miatt indult bírósági büntetőeljárásban megállapította, hogy nemcsak az adóbírságok, hanem a héával kapcsolatban szolgáltatott információk pontatlansága miatt adócsalás miatt indított büntetőeljárások is az uniós jog végrehajtásának minősülnek a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében.²² Az, hogy a bíróságokra és az eljárásra vonatkozó nemzeti szabályokat nem a héairányelv átültetése érdekében fogadták el, nem bír jelentőséggel a héairányelvből eredő kötelezettségekre, az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésére és az EUMSZ 325. cikkre tekintettel.²³

47. A Bíróság később kidolgozta a héára vonatkozó bűncselekményekhez kapcsolódó büntetőeljárásokban érvényesülő hatékonyság elvét.²⁴ A héára vonatkozó bűncselekményekhez kapcsolódó büntetőeljárásokban érvényesülő hatékonyság elve alapján a tagállamok kötelesek a héairányelv elleni jogsértéseket hatékonyan üldözni.

17 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont); 2018. március 20-i Menci ítélet (C-524/15, EU:C:2018:197, 18. pont); 2018. november 21-i Fontana ítélet (C-648/16, EU:C:2018:932, 33. pont).

18 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 67. pont). Lásd: Bobek főtanácsnok Ispas ügyre vonatkozó indítványa (C-298/16, EU:C:2017:650, 52. pont).

19 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. és 27. pont); 2017. április 5-i Orsi és Baldetti ítélet (C-217/15 és C-350/15, EU:C:2017:264, 16. pont); 2018. március 20-i Menci ítélet (C-524/15, EU:C:2018:197, 21. pont).

20 Lásd: Bot főtanácsnok Ognyanov ügyre vonatkozó indítványa (C-554/14, EU:C:2016:319, 121. pont).

21 2014. május 27-i Spasic ítélet (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, 76. pont).

22 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 27. pont).

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

24 2019. január 17-i Dzivev és társai ítélet (C-310/16, EU:C:2019:30, rendelkező rész, valamint 39. és 41. pont).

48. A héára vonatkozó bűncselekményekhez kapcsolódó büntetőeljárásokban érvényesülő hatékonyság elvét azonban – a Bíróság szerint²⁵ – nemcsak a büntetőeljárás bírósági szakaszában, hanem már a nyomozási szakaszában is tiszteletben kell tartani, azon időponttól kezdődően, amikor „az érintett személlyel szemben vádat emelnek”.

49. Az ítélkezési gyakorlatból azonban nem derül ki egyértelműen, hogy ez konkrétan mely időpontot jelenti. Az irányadó időpont lehet egyrészt az az időpont, amikor a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóság hivatalosan tájékoztatja a terheltet arról, hogy bűncselekmény elkövetését rója a terhére.²⁶ A nyomozás megindításáról azonban nem minden jogrendszerben kell ilyen tájékoztatást nyújtani. A nyomozás megszüntetése esetén a terhelt adott esetben egyáltalán nem értesül arról, hogy nyomozást folytattak ellene. Ilyen tájékoztatásból kiindulva a nyomozó hatóság határozza meg azt az időpontot, amelytől kezdődően a Chartában foglalt alapvető jogok alkalmazandók.

50. E tekintetben elegendőnek kell lennie, hogy az ügy irataiból kiderül, hogy bűnügyi nyomozás indult héacsalással kapcsolatos büntetőeljárás céljából. Ezen időpont megbízhatóan meghatározható. Ezen időponttól kezdődően a hatóság a bűnügyi nyomozása során is kötve van e tekintetben az uniós alapvető jogokhoz.

51. A jelen esetben azonban nem egyértelmű, hogy a bűnügyi nyomozásra és a bizonyításfelvételre héacsalással vagy jövedelemadó-csalással kapcsolatos büntetőeljárás céljából került-e sor. E bizonytalanságot főszabály szerint az előzetes döntéshozatali eljárást követően kellene elosztatnia a Hof van Cassatie-nak (semmitőszék).

52. Mivel azonban e kérdés már az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatósága szempontjából is jelentőséggel bír, azt javaslom a Bíróságnak, hogy e tekintetben támaszkodjon arra az állandó ítélkezési gyakorlat szerinti vélelemre, amely szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést kétség esetén relevánsnak kell tekinteni.²⁷

53. A Hof van Cassatie (semmitőszék) által az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében ismertetett tényállás szerint mindazonáltal megállapítható ugyanis, hogy a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatokhoz a héával kapcsolatos körhintacsallással összefüggésben vizsgálódó adóhatóság feljelentése alapján indult nyomozás során szerzett bizonyítékokat használtak fel. E tekintetben vélelmezendő továbbá, hogy a bizonyításfelvételre héacsalással kapcsolatos büntetőeljárással összefüggő bűnügyi nyomozás keretében került sor.

c) Az ilyen módon szerzett bizonyítékok jövedelemadó-kivetés során történő felhasználása mint az uniós jog végrehajtása?

54. A bűnügyi nyomozások azonban ugyanúgy nem jártak előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésével, mint az adóhatóságok héával kapcsolatos körhintacsallással összefüggő vizsgálódása.

55. Az következik-e azonban a Bíróság Åkerberg Fransson ügy óta követett ítélkezési gyakorlatából, hogy a tagállam akkor is az Unió jogát hajtja végre a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében, ha olyan bizonyítékokat használ fel a jövedelemadó megállapításáról szóló határozathoz, amelyeket korábban héacsalás miatt indult bűnügyi nyomozás során szerzett?

25 2018. június 5-i Kolev és társai ítélet (C-612/15, EU:C:2018:392, 71. pont); 2019. január 17-i Dzivev és társai ítélet (C-310/16, EU:C:2019:30, 33. pont).

26 Az EJEE 6. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban lásd: EJEB, 2010. szeptember 10., McFarlane kontra Írország ítélet (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, 143. §).

27 Lásd többek között: 2009. február 12-i Klarenberg ítélet (C-466/07, EU:C:2009:85, 27. pont); 2015. október 6-i Capoda Import-Export ítélet (C-354/14, EU:C:2015:658, 25. pont).

56. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az „uniós jog végrehajtásának” a Charta 51. cikkének (1) bekezdése szerinti fogalma feltételezi az uniós jogi aktus és a szóban forgó nemzeti intézkedés közötti közelséget, illetve az egyik terület által a másokra gyakorolt közvetett hatásokat meghaladó bizonyos fokú kapcsolat fennállását.²⁸

57. Annak meghatározása céljából, hogy valamely tagállam az Unió jogát hajtja-e végre a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint egyebek között azt kell megvizsgálni, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás uniós jogi rendelkezés végrehajtására irányul-e, hogy milyen jellegű ez a szabályozás, és hogy az uniós jog hatálya alá tartozó célokon kívül más célok elérésére is irányul-e – még akkor is, ha közvetetten érintheti az uniós jogot –, valamint hogy létezik-e olyan uniós jogi különös szabályozás, amely az adott területre vonatkozik, vagy amely azt érintheti.²⁹

58. Az uniós jog végrehajtásának feltételezése mellett csak az szól, hogy a bizonyításvétel során elkövetett esetleges jogsértésen mit sem változtat az, hogy végül mihez használják fel a bizonyítékot. Ha a bizonyításvételre az uniós jog alkalmazási körében került sor, azzal lehet érvelni, hogy ez esetben a bizonyíték felhasználására is az uniós jognak kell vonatkoznia.

59. Az uniós jog bizonyításvétel során történő végrehajtása ez esetben mintegy azokra a területekre is kiterjedne, amelyeken a bizonyítékokat felhasználják, még ha e területek – jelen esetben a jövedelemadó-kivetés – nem minősülnek is uniós jogoknak. Ezen értelmezés messze túlmutatna az „uniós jog alkalmazása” fogalmának az Åkerberg Fransson ítéletben elvégzett értelmezésén. Ezen ítéletben ugyanis a Bíróság az EUMSZ 325. cikkel, valamint a héacsalás miatt indult büntetőeljárás és a héa hatékony beszedése közötti kapcsolattal érvelt. Ezen érvelés nem állja meg a helyét a jövedelemadó hatékony beszedésével összefüggésben.

60. E megoldás ellen szól az is, hogy a szóban forgóhoz hasonló helyzetben a véletlenül múlik, hogy az adó-, illetve bünydöző hatóságok jövedelemadó- vagy héacsalás miatt vizsgálódnak, illetve nyomoznak-e. A héacsalás (vagyis az adóköteles ügyletek bevallásának elmulasztása) sok esetben jövedelemadó-csalással (vagyis az adóköteles jövedelem bevallásának elmulasztásával) párosul.

61. Ellentétes lenne a Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlatával,³⁰ ha minden későbbi hatósági intézkedést az uniós jog végrehajtásának tekintenénk pusztán az alapján, hogy véletlenül éppen jövedelemadó-csalás vagy héacsalás miatt indult-e a nyomozás.

62. Egyrészt ugyanis a jövedelemadó megállapításáról szóló határozatok meghozatalával a tagállamok célja nem az Unió jogának végrehajtása. A jövedelemadó-jog emellett nem is uniós jogi kötelezettségek végrehajtására irányul, hanem – amint azt a fenti 38. és azt követő pont megállapítja – a tagállamok hatáskörébe tartozik.

28 2014. március 6-i Siragusa ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. pont); 2014. július 10-i Julián Hernández és társai ítélet (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. pont); 2016. október 6-i Paoletti és társai ítélet (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. pont); lásd legutóbb: Saugmandsgaard Øe főtanácsnok Associação Sindical dos Juizes Portugueses ügyre vonatkozó indítványa (C-64/16, EU:C:2017:395, 43. pont, 36. lábjegyzet); Bobek főtanácsnok Ispas ügyre vonatkozó indítványa (C-298/16, EU:C:2017:650, 45. pont); vagy a Bundesverfassungsgericht szavaival az Åkerberg Fransson ítéletre válaszul: „ahhoz, hogy a tagállamok kötvé legyenek az Európai Unió Alapjogi Chartában rögzített alapvető jogaihoz, nem elegendő csupán, hogy valamely [nemzeti] szabályozás tárgyi szempontból bármiféle módon kapcsolódik az uniós jog pusztán absztrakt alkalmazási területéhez, vagy tisztán tényleges hatásokat gyakorol az uniós jogra”, BVerfG, 2013. április 24-i Antiterrordatei ítélet (1 BVR 1215/07., BVerfGE 133., 277., ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91. pont).

29 2014. március 6-i Siragusa ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 25. pont); 2014. július 10-i Julián Hernández és társai ítélet (C-198/13, EU:C:2014:2055, 37. pont); legutóbb a 2017. szeptember 7-i Demarchi Gino és Garavaldi végzés (C-177/17 és C-178/17, EU:C:2017:656, 20. pont).

30 2014. március 6-i Siragusa ítélet (C-206/13, EU:C:2014:126, 24. pont); 2014. július 10-i Julián Hernández és társai ítélet (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34. pont); 2016. október 6-i Paoletti és társai ítélet (C-218/15, EU:C:2016:748, 14. pont).

63. A jövedelemadóra vonatkozó nemzeti rendelkezések másrészt jellegüknél fogva az uniós jog hatálya alá tartozó célok kivül más célok elérésére irányulnak. Az EUMSZ 325. cikkéből eredő, az Unió saját forrásaival kapcsolatos tagállami kötelezettségek a nemzeti jog minden olyan elemére kiterjednek ugyan, amely e kötelezettségeket ténylegesen érvényesíti.³¹ A jövedelemadók esetében azonban nem uniós, hanem tagállami forrásokról van szó.

64. Harmadrészt – a 39. pontban felsorolt másodlagos jogi aktusok kivételével – nem létezik olyan uniós jogi különös szabályozás, amely a jövedelemadók területére vonatkozna. Nem lenne sem észszerűen előrelátható, sem funkcionálisan szükséges a héajog által a jövedelemadó-jogra esetlegesen gyakorolt közvetett hatásokat elegendőnek tekinteni annak megállapításához, hogy az Unió jogának végrehajtására kerül sor a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében.

65. Ha a héajog által a jövedelemadó-jogra gyakorolt bármiféle közvetett hatás elegendő lenne az uniós jog alkalmazhatóságához, akkor gyakorlatilag lehetlenné válna a jövedelemadó-jog azon kevés fennmaradt területének meghatározása, amelyet kizárólag a nemzeti jog alapján kell értékelni. Különösen a héaköteles ügyletek bevallásának elmulasztása rendszerint közvetetten együtt jár a jövedelemadó szempontjából lényeges jövedelmek bevallásának elmulasztásával. Ennyiben ez végső soron kiüresítené az uniós jog fejlődésének jelenlegi szintjén a tagállamoknál maradt, közvetlen adókra vonatkozó hatáskört.

66. Végeredményben ezért nem az Unió jogának végrehajtása valósul meg a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében, ha a héára vonatkozó bűncselekmények miatt indult nyomozás során szerzett bizonyítékokat használnak fel a jövedelemadó megállapításáról szóló határozathoz.

67. Ez azonban – amint azt Saugmandsgard Øe főtanácsnok nemrég helyesen kifejtette – nem jelenti azt, hogy hiányosságok lennének az uniós polgárokat megillető alapvető jogok védelmében. A jövedelemadó-kivetést illetően továbbra is az uniós polgárok rendelkezésére állnak a nemzeti alapvető jogokkal együtt a nemzeti jogorvoslati eljárások, és azok kimerítése esetén keresetet indíthatnak az EJEB előtt.³²

3. Közbenső következtetés

68. Összefoglalásképpen megállapítható, hogy tárgyi hatálya alapján a Charta nem alkalmazható. A Bíróság ezért nem rendelkezik hatáskörrel az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálására.

VII. Másodlagosan: Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés érdemi értékelése

69. Abban az esetben, ha a Bíróság mindazonáltal hatáskörének fennállását állapítja meg, és véleménye szerint a jövedelemadó-kivetés során az uniós jog alkalmazására kerül sor, a Hof van Cassatie (semmitőszék) lényegében azt szeretné megtudni az ügyben, hogy ellentétes-e a Charta 47. cikkével a jogellenesen szerzett bizonyítékok felhasználása, vagy e rendelkezés lehetővé teszi a nemzeti bíróság általi mérlegelést. A Hof van Cassatie (semmitőszék) ezzel összefüggésben különösen a WebMindLicenses ítélet megfelelő részeinek³³ pontosítását kéri.

31 Bobek főtanácsnok Ispas ügyre vonatkozó indítványa (C-298/16, EU:C:2017:650, 26–65. pont); Bobek főtanácsnok Dzivev és társai ügyre vonatkozó indítványa (C-310/16, EU:C:2018:623, 68. pont).

32 Saugmandsgaard Øe főtanácsnok Bizottság kontra Magyarország („mezőgazdasági földterületekre létesített haszonélvezeti jogok”) ügyre vonatkozó indítványa (C-235/17, EU:C:2018:971, 109. pont).

33 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 86–89. pont).

70. A WebMindLicenses ítélet tárgyát az a követelmény képezte, hogy azokat a bizonyítékokat, amelyeken az uniós jog végrehajtásának minősülő határozat (a konkrét ügyben a héa megállapítása) alapul, nem az uniós jog és különösen a Charta által biztosított jogok megsértésével szereztek be vagy használták fel.³⁴

71. A Bíróság ezzel kapcsolatban megállapította, hogy e követelmény akkor teljesül, ha az említett határozattal szemben benyújtott keresetet elbíró bíró jogosult annak ellenőrzésére, hogy a bizonyítékokat, amelyeken e határozat alapul, az uniós jog által biztosított jogokkal összhangban szereztek-e be.³⁵

72. A WebMindLicenses ítéletben a Bíróság tehát csak azzal kapcsolatban foglalt állást, hogy a nemzeti bíróságnak felül kell vizsgálnia az ilyen bizonyításfelvétel jogszerűségét. Ebből azonban – a felülvizsgálati kérelmet előterjesztő felek álláspontjával ellentétben – nem derül ki, hogy a bizonyításfelvétel során elkövetett jogsértésből automatikusan a bizonyítékok felhasználásának tilalma következik-e, vagy a nemzeti bíróság mérlegelhet ezzel kapcsolatban.

73. E tekintetben először is meg kell jegyezni, hogy az uniós jog nem ír elő jogszabályokat a bizonyításfelvétel és a bizonyítékoknak a héával kapcsolatos büntetőeljárások keretében való felhasználása vonatkozásában, ebből következően pedig e terület főszabály szerint a tagállamok hatáskörébe tartozik.³⁶ A héával kapcsolatos jogsértések elleni küzdelmet szolgáló büntetőjogi eljárások tehát a tagállamok eljárásjogi és intézményi autonómiája körébe tartoznak. Ez különösen így van a bizonyítékok jövedelemadó kivetéséhez való felhasználása esetében, ha e bizonyítékokat a héára vonatkozó bűncselekmények miatt indult nyomozás során szereztek.

74. Ezt az autonómiát azonban az uniós jog végrehajtása során korlátozzák az alapvető jogok és az arányosság elve, valamint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elve.³⁷

75. Ilyen körülmények között mindazonáltal semmi nem utal arra, hogy az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvével ellentétes lenne a nemzeti bíróság általi mérlegelés a bizonyítékok felhasználására vonatkozó tilalom megállapítása során.

76. Az alapvető jogok megsértése sem állapítható meg. A Charta 47. cikke nem jár a bizonyítékok felhasználásának automatikus tilalmával.

77. A Bíróság már a Charta hatálybalépése előtt és az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlatára³⁸ figyelemmel megállapította, hogy a jogellenesen szerzett bizonyíték elfogadhatósága nem zárható ki főszabály szerint és általános jelleggel, hanem a nemzeti bíróság feladata a beszerzett bizonyítékok értékelése.³⁹

34 Lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 87. pont).

35 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 88. pont).

36 Lásd: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 65. pont); 2018. május 2-i Scialdone ítélet (C-574/15, EU:C:2018:295, 25. pont); 2019. január 17-i Dzivev és társai ítélet (C-310/16, EU:C:2019:30, 24. pont).

37 Lásd ebben az értelemben: 2018. május 2-i Scialdone ítélet (C-574/15, EU:C:2018:295, 29. pont); 2019. január 17-i Dzivev és társai ítélet (C-310/16, EU:C:2019:30, 30. pont).

38 EJEB, 1997. március 18., Mantovanelli kontra Franciaország ítélet (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, 33. és 34. §); EJEB, 1999. március 25., Pélissier és Sassi kontra Franciaország ítélet (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, 45. §).

39 Lásd: 2003. április 10-i Steffensen ítélet (C-276/01, EU:C:2003:228, 75. pont).

78. Az alapvető jogok a beavatkozás arányosságának a nemzeti bíróságok által (például a belga adó-Antigoon alapján) elvégzett mérlegelés útján történő konkrét ügybeli megvizsgálása révén vehetők figyelembe a legjobban. A Bíróság e tekintetben a személyes adatok nyilvántartásának adóbeszedési célból történő felállításával kapcsolatos ügyben megállapította, hogy a nemzeti bíróságoknak esetről esetre meg kell vizsgálniuk, hogy a szóban forgó nyilvántartás esetleges bizalmas kezeléséhez fűződő jogos érdekre utaló támpontok nagyobb súllyal esnek-e latba, mint az egyén jogainak védelméhez fűződő érdek.⁴⁰

79. A jelenlegihez hasonló esetben a nemzeti bíróságnak mindenekelőtt azt kell figyelembe vennie egyedi mérlegelése során, hogy milyen rendelkezéseket sértettek meg, és milyen minőségű a jogsértés. Ezzel kapcsolatban értékelni kell, hogy a bizonyítékok luxemburgi bíró általi lefoglalásánál egy belga bíró is jelen volt, és adott esetben ezért „csak” a Benelux egyezmény megsértésére került sor, ami nem jelenti automatikusan a Charta 7. cikkének megsértését.

80. Következésképpen nem ellentétes a Charta 47. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint – mindenekelőtt a jogsértés minőségét figyelembe véve – mérlegelhet az annak eldöntésére jogosult nemzeti bíróság, hogy az uniós jog megsértésével a héára vonatkozó bűncselekmények miatt indult nyomozás során szerzett bizonyíték felhasználható-e jövedelemadó-kivetés alapjául.

VIII. Véggövetkeztetés

81. A fenti megfontolásokra tekintettel azonban azt javaslom, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy nem rendelkezik hatáskörrel a Hof van Cassatie (semmitőszék, Belgium) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolására.

⁴⁰ 2017. szeptember 27-i Puškár ítélet (C-73/16, EU:C:2017:725, 97. pont).