Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 11. júla 2019[1]

Spojené veci C-469/18 a C-470/18

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdanenie – Právo na účinný prostriedok nápravy – Súdne preskúmanie daňového výmeru – Právomoc súdu v rámci vyrubenia dane z príjmu – Použitie dôkazného prostriedku, ktorý bol údajne získaný porušením práva na rešpektovanie súkromného a rodinného života, daňovou správou – Povinnosť súdu nezohľadniť tieto dôkazné prostriedky“

I. Úvod

1. Vykonáva členský štát právo Únie, ak jeho daňové orgány použijú dôkazný prostriedok na účely výmeru dane z príjmu, ktorý vyšetrovacie orgány získali po odhalení karuselového podvodu s daňou z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“)? Inými slovami, vedie porušenie základných práv Únie pri vykonaní dôkazov k zákazu použitia dôkazov v rámci vyrubenia dane z príjmu? To sú v podstate otázky, ktorými sa musí Súdny dvor zaoberať na základe dvoch návrhov na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podal belgický Hof van Cassatie (Kasačný súd).

2. Kontextom návrhov na začatie prejudiciálneho konania je trestnoprávne vyšetrovanie, v rámci ktorého Luxembursko vydalo Belgicku dôkazný prostriedok bez súdneho povolenia stanoveného v medzinárodnej zmluve. Tento dôkazný prostriedok bol v každom prípade použitý na účely výmerov dane z príjmu. Navrhovatelia v konaní o kasačnom opravnom prostriedku vo veci samej (ďalej len „navrhovatelia v konaní o kasačnom opravnom prostriedku“) namietajú iba proti týmto výmerom.

3. Otázne je teda uplatnenie Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“) – v prejednávanom prípade článku 47 Charty – v rámci vyrubenia dane z príjmu. Táto otázka ide nad rámec rozsudku Åkerberg Fransson z roku 2013,[2] o ktorom sa už veľa diskutovalo.[3] Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že trestné konanie vo veci podvodu s DPH predstavuje

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

3 Pozri napríklad vyjadrenia Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd, Nemecko; ďalej len „BVerfG“), rozsudok z 24. apríla 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, bod 91).

„vykonávanie práva Únie“ v zmysle článku 51 ods. 1 Charty. Teraz treba preskúmať, či aj vyrubenie dane z príjmu predstavuje vykonanie práva Únie, ak sa pritom použije dôkazný prostriedok získaný v trestnoprávnom vyšetrovacom konaní, ktoré sa začalo na základe podozrenia zo spáchania podvodu s DPH.

II. Právny rámec

A. Medzinárodné právo

4. Medzi Belgickým kráľovstvom, Luxemburským veľkovojvodstvom a Holandským kráľovstvom existuje Dohovor o vydávaní a poskytnutí právnej pomoci v trestných veciach, podpísaný 27. júna 1962 v Bruseli (ďalej len „Dohovor krajín Beneluxu“).

5. Článok 20 ods. 1 a 2 Dohovoru krajín Beneluxu znie:

„1. Na žiadosť dožadujúcej strany vykoná dožiadaná strana, v rozsahu, v akom jej to umožňuje jej právna úprava, zaistenie a vydanie vecí, ktoré:

a) môžu slúžiť ako dôkazy;

b) boli získané trestným činom a ktoré boli objavené pred alebo po odovzdaní zadržanej osoby.

2. Vec možno vydať len so súhlasom poradnej komory súdu, v ktorého obvode sa uskutočnila prehliadka a zaistenie veci. Poradná komora rozhodne, či sa zaistené veci v celom rozsahu, alebo sčasti vydajú dožadujúcej strane. Môže nariadiť vrátenie vecí, ktoré priamo nesúvisia so skutkom, ktorý sa podozrivej osobe kladie za vinu, a prípadne rozhodne o námietkach tretích osôb, ktoré mali vec vo svojej držbe alebo o námietkach iných oprávnených osôb.“

6. Článok 24 ods. 2 Dohovor krajín Beneluxu stanovuje:

„Dožiadaniam, ktoré sa týkajú vykonania prehliadky alebo zaistenia veci sa však vyhovie iba v prípade skutkov, ktoré by na základe tohto dohovoru mohli viesť k vyhosteniu a s výnimkou článku 20 ods. 2.“

B. Belgické právo

7. Belgické daňové právo v prípade nezákonne získaných dôkazných prostriedkov nestanovuje absolútny zákaz použitia dôkazov. Hof van Cassatie (Kasačný súd) však vytvoril judikatúru známu pod názvom „daňový Antigoon“. Podľa zásady daňový Antigoon použitie nezákonne získaných dôkazov v daňových konaniach je neprípustné len vtedy, ak boli dôkazné prostriedky získané takým spôsobom, že sa takéto použitie musí za každých okolností považovať za neprípustné alebo, ak by toto použitie zasahovalo do práva zdaniteľnej osoby na spravodlivý proces. Súd to musí posúdiť v rámci komplexného zváženia.

III. Skutkový stav a spor vo veci samej

8. Navrhovatelia v konaní o kasačnom opravnom prostriedku sú konateľmi obchodného a predajného podniku pôsobiaceho na trhu s počítačmi a počítačovým príslušenstvom v Belgicku.

9. Bijzondere Belastinginspectie (Osobitná daňová inšpekcia, Belgicko) v roku 1995 začala vyšetrovanie tzv. karuselového podvodu s daňou z pridanej hodnoty proti podnikom navrhovateľov v konaní o kasačnom opravnom prostriedku. Okrem toho na základe podnetu osobitnej daňovej inšpekcie sa proti týmto podnikom začalo viesť v roku 1996 trestné stíhanie. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva jednoznačne, či sa trestné stíhanie vzťahovalo na daňový podvod týkajúci sa DPH alebo dane z príjmu.

10. V rámci trestného stíhania belgické orgány činné v trestnom konaní adresovali Luxemburskému veľkovojvodstvu dožiadanie, čo viedlo k zaisteniu bankových dokumentov jednej luxemburskej banky 15. júla 1998. Pri zaistení veci bol okrem luxemburského vyšetrovacieho sudcu prítomný aj jeden belgický sudca.

11. Luxemburské úrady takto získané dokumenty vydali belgickým orgánom činným v trestnom konaní bez toho, aby na to luxemburský súd udelil súhlas stanovený v článku 20 ods. 2 Dohovoru krajín Beneluxu, nehovoriac o tom, že o tento súhlas sa ani nežiadalo.

12. Belgické orgány činné v trestnom konaní umožnili belgickým daňovým orgánom nahliadnuť do trestného spisu. Na základe takto získaných informácií zaslali belgické daňové orgány navrhovateľom v konaní o kasačnom opravnom prostriedku v rokoch 1999 a 2000 rozhodnutia o oprave daňového priznania pre daň z príjmov fyzických osôb za zdaniteľné obdobia rokov 1997 a 1998. Orgány zdanili sumy, ktoré boli prevedené na luxemburské konto navrhovateľa v konaní o kasačnom opravnom prostriedku, ako hrubý zisk z podnikateľských a obchodných činností.

13. V dôsledku opravného prostriedku podaného proti týmto rozhodnutiam prvostupňový belgický finančný súd navrhovateľom v konaní o kasačnom opravnom prostriedku odpustil prevažnú časť dane vyrubenej výmermi na daň z príjmov fyzických osôb.

14. V dôsledku odvolania odporcu v konaní o kasačnom opravnom prostriedku vo veci samej odvolací súd zrušil prvostupňový rozsudok v rozsahu, v akom sa ním odpustila daň vyrubená výmermi na daň z príjmov fyzických osôb. Podľa neho nie sú splnené predpoklady zákazu použitia dôkazov podľa belgického daňového Antigoona. Navrhovatelia v konaní o kasačnom opravnom prostriedku podali proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hof van Cassatie (Kasačný súd).

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

15. Hof van Cassatie (Kasačný súd) uzneseniami z 28. júna 2018 predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

Má sa článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty bráni za každých okolností použitiu dôkazných prostriedkov, ktoré boli získané porušením práva na rešpektovanie súkromného života zaručeného článkom 7 Charty alebo umožňuje prijatie vnútroštátnej právnej úpravy, na základe ktorej musí súd, ktorý je povinný rozhodnúť o tom, či možno takéto dôkazné prostriedky použiť ako základ pre vyrubenie dane z pridanej hodnoty, vykonať zváženie uvedené v bode 4 návrhu na začatie prejudiciálneho konania (pozri bod 7 vyššie)?

16. Dňa 6. septembra 2018 predseda Súdneho dvora nariadil spojenie vecí C-469/18 a C-470/18 na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj na účely vyhlásenia rozsudku.

17. V konaní o návrhu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom podali svoje písomné pripomienky navrhovatelia v konaní o kasačnom opravnom prostriedku, Belgické kráľovstvo, Talianska republika, Holandské kráľovstvo a Európska komisia.

V. Prípustnosť prejudiciálnej otázky

18. Najprv treba objasniť prípustnosť prejudiciálnej otázky. Hof van Cassatie (Kasačný súd) sa totiž explicitne pýta, či určité dôkazné prostriedky možno použiť ako „základ pre vyrubenie dane z pridanej hodnoty“. Predmetom sporov vo veci samej však nie sú výmery DPH, ale výmery dane z príjmu. V tejto súvislosti by prejudiciálna otázka zjavne nemala nijaký vzťah k predmetu sporu vo veci samej, mala by hypotetickú povahu, a preto by bola neprípustná. [4]

19. Podľa ustálenej judikatúry v rámci spolupráce s vnútroštátnymi súdmi upravenej v článku 267 ZFEÚ Súdnemu dvoru prináleží poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, na základe ktorej bude môcť rozhodnúť v prejednávanom spore. Z tohto pohľadu Súdnemu dvoru prislúcha prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené. [5]

20. Hof van Cassatie (Kasačný súd) vo svojej prejudiciálnej otázke nemohol mať na mysli použitie dôkazov ako základu pre vyrubenie DPH, pretože v návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa nehovorí o výmeroch DPH, ale výlučne o výmeroch dane z príjmu. Zdá sa, že pojem „vyrubenie DPH“ je chybou v písaní, a preto ho treba nahradiť pojmom „vyrubenie dane z príjmu“.

21. Hof van Cassatie (Kasačný súd) sa okrem toho pýta na prípustnosť použitia dôkazných prostriedkov ako základu pre toto vyrubenie „v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty“. Súvislosť medzi vyrubením dane z príjmu a DPH možno v prejednávanom prípade vidieť iba v tom, že spúšťačom daňového a trestného stíhania bolo podozrenie zo spáchania podvodu s daňou z pridanej hodnoty, v dôsledku ktorého boli vykonané a použité dôkazy v rámci vyrubenia dane z príjmu.

22. Súdny dvor preto môže preformulovať prejudiciálnu otázku takým spôsobom, či sa má článok 47 Charty vykladať v tom zmysle, že v prípade vyrubenia dane z príjmu bráni za každých okolností použitiu dôkazných prostriedkov, ktoré boli počas trestného stíhania začatého v dôsledku podozrenia zo spáchania podvodu s DPH získané porušením článku 7 Charty, alebo pripúšťa výklad, podľa ktorého musí súd, ktorý je povinný rozhodnúť o tom, či možno takéto dôkazné prostriedky použiť ako základ pre vyrubenie DPH, vykonať zváženie v konkrétnom prípade.

23. Takto preformulovaný návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

VI. Právomoc Súdneho dvora

24. Súdny dvor však v konaniach o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ods. 1 písm. a) rozhoduje o výklade práva Únie. V tejto súvislosti je otázne, či je Charta relevantná z časového (bod 25 a nasl.) a vecného (bod 30 a nasl.) hľadiska.

A. Časová pôsobnosť Charty

25. Najprv treba objasniť, či Charta, ktorá nadobudla účinnosť 1. decembra 2009, je časovo uplatniteľná na údajné procesné pochybenie v roku 1998.

26. Na jednej strane Súdny dvor vo veci Sabou, ktorá sa tiež týkala oblasti priamych daní, rozhodol, že Charta nie je uplatniteľná, lebo postup pomoci, ktorý viedol k vydaniu dodatočného daňového výmeru, ktorý bol predmetom daného sporu, bol ukončený pred nadobudnutím účinnosti Charty. [6]

4 Pozri naposledy rozsudok z 28. marca 2019, Verlezza a i. (C-487/17 až C-489/17, EU:C:2019:270, bod 29 a tam uvedená judikatúra).

5 Naposledy rozsudky z 11. marca 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, bod 46); z 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 18), a z 28. februára 2013, Petersen a Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 23).

6 Rozsudok z 22. októbra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 25), vydaný podľa mojich návrhov v tej istej veci (EU:C:2013:370, bod 34).

27. Na druhej strane napríklad aj vo veci Åkerberg Fransson išlo o daňové výmery z obdobia pred 1. decembrom 2009. Tam však trestný súd v rámci svojho rozhodovania musel zohľadniť zásadu *ne bis in idem*. Tento okamih spadal do časovej pôsobnosti Charty.

28. O podobnú situáciu ide aj v prejednávanom prípade. Aj keď boli dôkazy vykonané v roku 1998, vzniká otázka použitia dôkazov vo vzťahu k vnútroštátnemu súdu v čase jeho rozhodnutia, a teda po nadobudnutí účinnosti Charty.

29. Zatiaľ čo – ako napríklad v prípade spomínanom v bode 26 – informácia o dožiadanie a prípadné podieľanie sa na formulácii žiadosti je vybavené skončením postupu pomoci, prípadný zákaz vykonania dôkazov si zachováva význam pre zváženie v súvislosti so zákazom použitia dôkazov. V konečnom dôsledku je teda Charta v prejednávanom prípade časovo uplatniteľná.

B. Vecná pôsobnosť Charty

30. Pôsobnosť Charty je upravená v jej článku 51. Podľa odseku 1 prvej vety tohto článku ustanovenia Charty sú určené pre členské štáty výlučne vtedy, ak vykonávajú právo Únie.

31. V tejto súvislosti Súdny dvor už konštatoval, že z hľadiska Charty nemôže posúdiť vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá nespadá do rámca práva Únie.[7]

32. Viacerí účastníci konania majú pochybnosti o právomoci Súdneho dvora, pretože Charta nie je uplatniteľná. Tak Belgicko, ako aj Komisia zastávajú názor, že nie je daná právomoc Súdneho dvora, pretože v prípade prijatia výmerov dane z príjmu nejde o vykonávanie práva Únie. Aj samotný Hof van Cassatie (Kasačný súd) poukazuje na to, že prejednávaná vec „sa týka dane z príjmu, ktorá nie je upravená právom Únie“[8].

33. Na to, aby predsa vznikla pôsobnosť Charty, prichádzajú do úvahy tieto dve súvislosti: popri pomoci (bod 34 a nasl.) je to v prejednávanom prípade predovšetkým zosúladenie DPH v rámci práva Únie (bod 38 a nasl.).

1. Vykonávanie práva Únie v rámci pomoci?

34. Po prvé môže ísť o vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty, ak bol dôkazný prostriedok získaný prostredníctvom pomoci podľa smernice 77/799 (ďalej len „smernica 77/799“)[9].

35. Smernica 77/799 upravuje iba spoluprácu správnych orgánov v oblasti daní a neupravuje právnu pomoc v trestných veciach, ako napríklad Dohovor krajín Beneluxu. Pomoc správnych orgánov sa vo veci obmedzuje na spoluprácu členských štátov v oblasti výmeny informácií, zatiaľ čo v rámci pomoci v trestných veciach možno vykonať špecifické vyšetrovacie opatrenia na účely získania dôkazov.

7 Rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19); z 30. apríla 2014, Pfleger a i. (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 33); z 27. marca 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, bod 29); zo 6. októbra 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, bod 26); z 30. júna 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horaţiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 23), a z 8. decembra 2016, Eurosaneamientos a i. (C-532/15 a C-538/15, EU:C:2016:932, bod 52).

8 Bod 11 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

9 Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), medzičasom zrušená smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1); pozri v tejto súvislosti napríklad prejednávané veci C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, a C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

36. Na jednej strane vydanie bankových dokumentov, ktoré je predmetom sporu, ide nad rámec bežnej výmeny informácií v rámci pomoci. Tieto dôkazné prostriedky sú skôr zaistené na základe dožiadania. Na druhej strane právna pomoc v trestných veciach v čase vykonania dôkazov v roku 1998 ešte nebola zosúladená. [10]

37. V prejednávanom prípade preto nemožno hovoriť o vykonávaní práva na základe poskytnutej pomoci.

2. Vyrubenie dane z príjmu ako vykonávanie práva Únie?

38. Za vykonanie práva Únie by sa preto malo považovať vyrubenie dane z príjmu. Vyrubenie dane z príjmu z dôvodu neexistencie právnych predpisov Únie v tejto oblasti v zásade nepredstavuje vykonávanie práva Únie.

39. Právo dane z príjmu je upravené iba bodovo na základe článku 115 ZFEÚ v rámci sekundárneho práva (smernica 2011/96 [11], smernica 2009/133 [12], smernica 2003/49 [13], smernica 2016/1164 [14]). Mimochodom, podľa ustálenej judikatúry priame dane patria do pôsobnosti členských štátov. [15] V prípade dane z príjmov fyzických osôb, na ktorej sa zakladá spor vo veci samej, ide o priamu daň z príjmu, ktorá patrí do výlučnej pôsobnosti Belgicka.

40. Prejednávaný prípad je osobitý v tom, že pri vyrubení dane z príjmu bol použitý dôkaz, ktorý belgické orgány činné v trestnom konaní získali počas trestnoprávneho vyšetrovania, začatého na základe podozrenia zo spáchania podvodu s DPH.

a) Právo DPH ako vykonávanie práva Únie

41. Ak by v prípade právnych aktov, ktoré boli napadnuté v spore vo veci samej, išlo o výmery DPH, bolo by treba predpokladať, že vykonávajú právo Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty. Na jednej strane totiž Súdny dvor rozhodol, že z článku 2, článku 250 ods. 1 a článku 273 smernice 2006/112 (ďalej len „smernica o DPH“) [16], ako aj z článku 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že každý členský štát má povinnosť prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že DPH splatná na jeho území bude vyberaná v plnej výške. [17] Dorubenie DPH následkom konštatovania zneužitia práva sa má preto považovať za vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty. [18]

10 Pozri smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2014/41/EÚ z 3. apríla 2014 o európskom vyšetrovacom príkaze v trestných veciach (Ú. v. EÚ L 130, 2014, s. 1).

11 Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8).

12 Smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 310, 2009, s. 34).

13 Smernica Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 157, 2003, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380).

14 Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1).

15 Rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 19); z 25. októbra 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, bod 10), a naposledy z 19. decembra 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, bod 15).

16 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1); v čase karuselového podvodu s daňou z pridanej hodnoty, na ktorom sa zakladá prejednávaný skutkový stav, platila ešte šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

17 Rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25); z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18), a z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 33).

18 Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 67). Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, bod 52).

42. Na druhej strane, aj keď právo Únie neobsahuje pravidlá daňového trestného práva, ani správne sankcie, sankcie, ktoré majú zaručiť presné vyrubenie DPH a bojovať proti podvodom podľa článku 325 ZFEÚ, predstavujú „vykonávanie práva Únie“ v zmysle článku 51 ods. 1 Charty. [19]

43. Zo skutkového stavu, ako ho opísal Hof van Cassatie (Kasačný súd), nevyplýva, aké opatrenia týkajúce sa DPH a aké trestnoprávne sankcie prijalo Belgicko vo veci podvodu s DPH. Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú iba opatrenia týkajúce sa dane z príjmu, a teda výmery dane z príjmu.

b) Vykonanie dôkazných prostriedkov vo vyšetrovacom konaní na základe podozrenia zo spáchania podvodu s DPH ako vykonávanie práva Únie?

44. Dôkazný prostriedok, ktorý bol použitý na účely vyrubenia dane z príjmu, však nevykonali daňové orgány v rámci svojich vlastných šetrení. Pochádza skôr z trestnoprávneho vyšetrovania, ktoré bolo začaté na podnet belgickej osobitnej daňovej inšpekcie v súvislosti s karuselovým podvodom s daňou z pridanej hodnoty. Toto vykonanie dôkazov v rámci trestnoprávneho vyšetrovania by mohlo predstavovať vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty.

45. Trestné právo je jadrom vnútroštátnej suverenity. [20] Únia má v tejto oblasti iba obmedzenú právomoc (článok 83 a článok 325 ods. 4 ZFEÚ). Mimochodom, trestné právo hmotné a procesné členských štátov nebolo harmonizované na úrovni Únie. [21] Právomoc v oblasti trestného práva tak zostáva v zásade členským štátom.

46. Súdny dvor však v trestnom konaní vo veci trestných činov v oblasti DPH v prípade Åkerberg Fransson rozhodol, že nielen daňové sankcie, ale aj trestné stíhania pre daňový delikt z dôvodu nesprávnosti údajov poskytnutých v oblasti DPH, predstavujú vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty. [22] Skutočnosť, že vnútroštátne sankčné a procesné právne predpisy neboli prijaté na prebratie smernice o DPH, je z hľadiska povinností vyplývajúcich zo smernice o DPH, z článku 4 ods. 3 ZEÚ a z článku 325 ZFEÚ, irelevantná. [23]

47. Súdny dvor v dôsledku toho vytvoril zásadu efektivity trestných konaní týkajúcich sa trestných činov v oblasti DPH. [24] Podľa zásady efektivity trestných konaní týkajúcich sa trestných činov v oblasti DPH členské štáty sú povinné stíhať porušenia smernice o DPH efektívne.

48. Zásadu efektivity trestných konaní týkajúcich sa trestných činov v oblasti DPH však – podľa Súdneho dvora [25] – treba dodržiavať nielen v trestnom konaní pred súdom, ale už počas vyšetrovacieho konania, hneď ako „dotknutá osoba čelí obvineniu“, resp. hneď ako „je voči dotknutej osobe vznesené obvinenie“.

19 Rozsudky z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, body 26 a 27); z 5. apríla 2017, Orsi a Baldetti (C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 16), a z 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 21).

20 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Ogňanov (C-554/14, EU:C:2016:319, bod 121).

21 Rozsudok z 27. mája 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, bod 76).

22 Rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27).

23 Pozri rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).

24 Rozsudok zo 17. januára 2019, Dzivev a i. (C-310/16, EU:C:2019:30, výrok a body 39 a 41).

25 Rozsudky z 5. júna 2018, Kolev a i. (C-612/15, EU:C:2018:392, bod 71), a zo 17. januára 2019, Dzivev a i. (C-310/16, EU:C:2019:30, bod 33).

49. Z judikatúry však nevyplýva jednoznačne, na ktorý konkrétny okamih sa tým odkazuje. Rozhodujúcim okamihom môže byť jednak okamih, keď príslušný orgán oficiálne informuje dotknutú osobu o podozrení zo spáchania trestného činu.[26] Takéto informovanie o začatí vyšetrovania však nestanovujú všetky právne poriadky. Ak sa vyšetrovanie zastaví, dotknutá osoba sa v danom prípade ani nedozvie, že proti nemu bolo vedené vyšetrovanie. Vychádzajúc z takéhoto informovania je úlohou vyšetrovacích orgánov, aby určili okamih, od ktorého sa uplatňujú základné práva Charty.

50. V tejto súvislosti musí stačiť, že zo spisu vyplýva, že bolo začaté vyšetrovanie v rámci trestného stíhania vo veci podvodu s DPH. Tento okamih možno spoľahlivo určiť. Od tohto okamihu je orgán už aj počas vyšetrovania povinný v tejto súvislosti rešpektovať základné práva Únie.

51. V prejednávanom prípade je však nejasné, či sa vyšetrovanie a vykonanie dôkazov realizovalo v rámci trestného stíhania vo veci podvodu s DPH alebo trestného stíhania vo veci podvodu s daňou z príjmu. Hof van Cassatie (Kasačný súd) by mal túto nejasnosť v zásade objasniť po konaní o návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

52. Keďže je však táto otázka relevantná už z hľadiska prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, Súdnemu dvoru navrhujem, aby v tejto súvislosti v prípade pochybností vychádzal z prezumpcie relevantnosti prejudiciálnej otázky, ktorá vyplýva z ustálenej judikatúry.[27]

53. Podľa skutkového stavu, ako ho opísal Hof van Cassatie (Kasačný súd) vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, je totiž isté, že na účely výmerov dane z príjmu boli použité dôkazné prostriedky, ktoré boli vykonané v rámci trestného stíhania začatého na základe podnetu daňového orgánu, ktorý viedol vyšetrovanie v súvislosti s karuselovým podvodom s DPH. V tejto súvislosti sa ďalej predpokladá, že k vykonaniu dôkazov došlo v rámci vyšetrovania počas trestného stíhania vo veci podvodu s DPH.

c) Použitie takto získaných dôkazných prostriedkov pri vyrubení dane z príjmu ako vykonávanie práva Únie?

54. K predloženiu návrhu na začatie prejudiciálneho konania neviedlo ani trestnoprávne vyšetrovanie, ani vyšetrovanie daňových orgánov vo veci karuselového podvodu s DPH.

55. Z judikatúry Súdneho dvora nasledujúcej po rozsudku Åkerberg Fransson však vyplýva, že členský štát vykonáva právo Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty aj vtedy, ak sa na účely vydania výmeru dane z príjmu použijú dôkazné prostriedky, ktoré boli predtým vykonané v rámci trestnoprávneho vyšetrovania vo veci podvodu s DPH?

56. Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor podmieňuje pojem „vykonávanie práva Únie“ v zmysle článku 51 ods. 1 Charty existenciou súvisu medzi aktom práva Únie a dotknutým vnútroštátnym opatrením, ktorý presahuje podobnosť dotknutých oblastí alebo nepriame vplyvy jednej oblasti na inú.[28]

26 Pozri rozsudok ESĽP, 10. septembra 2010, McFarlane v. Írsko (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), týkajúci sa článku 6 ods. 1 EDĽP.

27 Pozri rozsudky z 12. februára 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, bod 27), a zo 6. októbra 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, bod 25).

28 Rozsudky zo 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24); z 10. júla 2014, Julián Hernández a i. (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 34), a zo 6. októbra 2016, Paoletti a i. (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 14); pozri naposledy návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, bod 43, poznámka pod čiarou 36), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, bod 45); alebo slovami Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd), reagujúc na rozsudok Åkerberg Fransson: „na to, aby boli členské štáty povinné rešpektovať základné práva Európskej únie zakotvené v Charte základných práv nestačí akákoľvek vecná súvislosť [vnútroštátnej] právnej úpravy s čisto abstraktným rozsahom pôsobnosti práva Únie alebo čisto skutkovými účinkami na právo Únie“, BVerfG, rozsudok z 24. apríla 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, bod 91).

57. Na určenie, či členský štát vykonáva právo Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty, treba podľa judikatúry Súdneho dvora spomedzi iných kritérií preskúmať, či je cieľom spornej vnútroštátnej právnej úpravy vykonanie ustanovení práva Únie, aká je povaha tejto právnej úpravy a či táto právna úprava sleduje iné ciele než tie, ktoré zahŕňa právo Únie, hoci môže toto právo nepriamo ovplyvniť, ako aj to, či existuje osobitné ustanovenie práva Únie v tejto oblasti alebo také, ktoré by ho mohlo ovplyvniť. [29]

58. V prospech predpokladu, že ide o vykonanie práva Únie, svedčí iba to, že na prípadnom porušení práva pri vykonaní dôkazov nič nemení skutočnosť, na čo sa dôkazný prostriedok napokon použije. Ak sa dôkazy vykonali v rámci pôsobnosti práva Únie, potom je možné argumentovať, že právo Únie sa musí vzťahovať aj na použitie dôkazov.

59. Vykonávanie práva Únie v rámci vykonania dôkazov by sa tak povediac rozšírilo na oblasti, v ktorých sa dôkazy použijú, aj keď tieto oblasti – v prejednávanom prípade vyrubenie dane z príjmu – nepredstavujú právo Únie. Takýto výklad by išiel ďaleko nad rámec výkladu pojmu „uplatnenie práva Únie“ v rozsudku Åkerberg Fransson. V spomínanom rozsudku sa totiž argumentovalo článkom 325 ZFEÚ a súvislosťou medzi trestným konaním vo veci podvodu s DPH a efektívnym vyrubením DPH. Táto argumentácia nie je presvedčivá, pokiaľ ide o efektívne vyrubenie DPH.

60. Proti tomuto riešeniu svedčí aj skutočnosť, že v situácii, o akú ide v prejednávanom prípade, je čisto náhodné, či daňové orgány, resp. orgány činné v trestnom konaní, vedú vyšetrovanie vo veci podvodu s daňou z príjmu alebo podvodu s DPH. Podvod s DPH (t. j. neuvedenie zdaniteľných transakcií) je v mnohých prípadoch spojený s podvodom s daňou z príjmu (t. j. neuvedenie zdaniteľných príjmov).

61. Bolo by v rozpore s vyššie uvedenou judikatúrou Súdneho dvora, [30] ak by sa všetky neskoršie úradné opatrenia považovali za vykonávanie práva Únie iba na základe náhody, či bolo vyšetrovanie začaté z dôvodu podvodu s daňou z príjmu alebo podvodu s DPH.

62. Po prvé totiž vydaním výmerov dane z príjmu členské štáty nemajú v úmysle vykonať právo Únie. Právo dane z príjmu neslúži ani na vykonávanie povinností vyplývajúcich z práva Únie, ale spadá do právomoci členských štátov, ako bolo uvedené v bode 38 vyššie.

63. Po druhé vnútroštátna právna úprava dane z príjmu sleduje v zmysle svojej povahy iné ciele ako právo Únie. Je pravda, že povinnosti členských štátov týkajúce sa vlastných zdrojov Únie, vyplývajúce z článku 325 ZFEÚ, sa môžu rozšíriť na akýkoľvek prvok vnútroštátneho práva, ktorý tieto povinnosti účinne vykonáva. [31] V prípade daní z príjmu však nejde o zdroje Únie, ale o zdroje členských štátov.

64. Po tretie právo Únie neobsahuje – s výnimkou sekundárneho práva uvedeného v bode 39 – žiadne osobitné pravidlá pre oblasť daní z príjmu. Nebolo by ani rozumne predvídateľné, ani funkčne potrebné, ak by nepriame účinky, ktoré môže mať právo DPH na právo dane z príjmu, postačovali na prijatie predpokladu, že ide o vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty.

29 Rozsudky zo 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 25), a z 10. júla 2014, Julián Hernández a i. (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 37), ako aj naposledy zo 7. septembra 2017, Demarchi Gino a Garavaldi (C-177/17 a C-178/17, EU:C:2017:656, bod 20).

30 Rozsudky zo 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24); z 10. júla 2014, Julián Hernández a i. (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 34), a zo 6. októbra 2016, Paoletti a i. (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 14).

31 Návrhy ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, body 26 až 65) a vo veci Dzivev a i. (C-310/16, EU:C:2018:623, bod 68).

65. Ak by na založenie pôsobnosti práva Únie postačovali akékoľvek nepriame účinky práva DPH na právo dane z príjmu, prakticky by to znemožnilo určenie tých pár zostávajúcich oblastí práva dane z príjmu, ktoré sa majú posúdiť výlučne podľa vnútroštátneho práva. Najmä neuvedenie zdaniteľných transakcií podliehajúcich DPH je spravidla nepriamo spojené s neuvedením príjmov relevantných na účely dane z príjmu. V tejto súvislosti by tak v aktuálnom štádiu vývoja práva Únie prišli členské štáty o zostávajúcu právomoc v oblasti priamych daní.

66. V konečnom dôsledku preto nejde o vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty, ak sa na účely výmeru dane z príjmu použijú dôkazy, ktoré boli vykonané v rámci vyšetrovania vo veci trestných činov v oblasti DPH.

67. Ako však nedávno správne konštatoval generálny advokát Saugmandsgard Øe, to neznamená, že by v ochrane základných práv občanov Únie boli medzery. Tí majú v súvislosti s vyrubením dane z príjmu naďalej k dispozícii vnútroštátne opravné prostriedky, a pokiaľ sú tieto opravné prostriedky vyčerpané, môžu podať žalobu na ESĽP. [32]

3. Predbežný záver

68. Súhrnne možno konštatovať, že vecná pôsobnosť Charty nie je uplatniteľná. Súdny dvor preto nemá právomoc na prejednanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

VII. Subsidiárne: Obsahové posúdenie prejudiciálnej otázky

69. V prípade, že Súdny dvor predsa len vychádzal z toho, že má právomoc a že vyrubenie dane z príjmu predstavuje vykonanie práva Únie, Hof van Cassatie (Kasačný súd) chce v podstate zistiť, či článok 47 Charty bráni použitiu protiprávne získaných dôkazov alebo pripúšťa zváženie vnútroštátnym súdom. Hof van Cassatie (Kasačný súd) v tejto súvislosti najmä žiada o spresnenie príslušných pasáží rozsudku WebMindLicenses. [33]

70. Rozsudok WebMindLicenses sa týkal požiadavky, aby dôkazy, ktoré viedli k rozhodnutiu vykonávajúcemu právo Únie (v prejednávanom prípade vyrubenie DPH) neboli získané a použité v rozpore s právami zaručenými uvedeným právom a najmä s Chartou. [34]

71. Súdny dvor v tejto súvislosti konštatoval, že táto požiadavka je splnená, ak súd rozhodujúci o žalobe proti tomuto rozhodnutiu je oprávnený skontrolovať, že dôkazy, ktoré viedli k tomuto rozhodnutiu, boli získané v súlade s právami zaručenými právom Únie. [35]

72. Súdny dvor sa teda v rozsudku WebMindLicenses vyjadril iba k tomu, že vnútroštátny súd musí takéto vykonanie dôkazov preskúmať z hľadiska jeho zákonnosti. Z toho však – na rozdiel od názoru navrhovateľov v konaní o kasačnom opravnom prostriedku – nevyplýva, či z porušenia práva pri vykonaní dôkazov automaticky vyplýva zákaz použitia dôkazov alebo vnútroštátny súd môže vykonať zváženie.

32 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci Komisia/Maďarsko (Užívanie poľnohospodárskych pozemkov) (C-235/17, EU:C:2018:971, bod 109).

33 Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 86 až 89).

34 Pozri rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 87).

35 Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 88).

73. V tejto súvislosti treba najprv poukázať na to, že právo Únie neobsahuje pravidlá týkajúce sa pravidiel vykonávania dôkazov a ich používania v rámci trestných konaní v oblasti DPH, a preto táto oblasť v zásade patrí do právomoci členských štátov. [36] Trestné konania zavedené na boj proti porušovaniu pravidiel v oblasti DPH teda patria do procesnej a inštitucionálnej autonómie členských štátov. Platí to o to viac pre použitie dôkazov na účely vyrubenia dane z príjmu, ak tieto dôkazy boli vykonané v rámci vyšetrovania vo veci trestných činov v oblasti DPH.

74. Táto autonómia je však pri vykonávaní práva Únie obmedzená základnými právami, zásadou proporcionality, ako aj zásadami ekvivalencie a efektivity. [37]

75. Za týchto okolností nič nenasvedčuje tomu, že by zásady ekvivalencie a efektivity v prípade prijatia zákazu použitia dôkazov bránili zváženiu vnútroštátneho súdu.

76. Nemožno hovoriť ani o porušení základných práv. Článok 47 Charty nevedie automaticky k zákazu použitia dôkazov.

77. Súdny dvor už pred nadobudnutím účinnosti Charty a so zreteľom na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva [38] rozhodol, že prípustnosť dôkazu, ktorý bol získaný nezákonne, nemožno spravidla a všeobecne vylúčiť, ale je úlohou vnútroštátneho súdu, aby posúdil vykonané dôkazy. [39]

78. Základné práva možno najlepšie zohľadniť prostredníctvom preskúmania proporcionality zásahu v konkrétnom prípade, ako je to v prípade zváženia vnútroštátnymi súdmi (napríklad podľa belgického daňového Antigoona). Súdny dvor v tejto súvislosti v prípade týkajúcom sa vytvorenia zoznamu s osobnými údajmi na účely vyrubenia dane rozhodol, že vnútroštátne súdy musia jednotlivo podľa prípadu preskúmať, či dôvody oprávneného záujmu na prípadnej dôvernosti sporného zoznamu prevažujú nad záujmom na ochrane práv jednotlivca. [40]

79. Vo veci, akou je prejednávaná vec, bude musieť vnútroštátny súd v rámci zváženia v konkrétnom prípade zohľadniť predovšetkým to, aký právny predpis bol porušený a aký je charakter tohto porušenia. V tejto súvislosti treba hodnotiť, že pri zaistení dôkazných prostriedkov luxemburským súdom bol prítomný aj belgický sudca, takže eventuálne ide „iba“ o porušenie Dohovoru krajín Beneluxu, ktoré nepredstavuje automaticky aj porušenie článku 7 Charty.

80. V konečnom dôsledku článok 47 Charty nebráni vnútroštátnej právnej úprave, na základe ktorej musí súd, ktorý je povinný rozhodnúť o tom, či dôkazné prostriedky, ktoré boli získané porušením práva Únie v rámci vyšetrovania vo veci trestných činov v oblasti DPH, možno použiť ako základ pre vyrubenie dane z príjmu, vykonať zváženie, pričom zohľadniť musí predovšetkým charakter porušenia.

VIII. Návrh

81. Na základe vyššie uvedených úvah však navrhujem, aby Súdny dvor konštatoval, že nemá právomoc rozhodnúť o prejudiciálnej otázke, ktorú mu položil belgický Hof van Cassatie (Kasačný súd).

36 Pozri rozsudky zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 65); z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, bod 25), a zo 17. januára 2019, Dzivev a i. (C-310/16, EU:C:2019:30, bod 24).

37 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, bod 29), a zo 17. januára 2019, Dzivev a i. (C-310/16, EU:C:2019:30, bod 30).

38 Rozsudky ESĽP, 18. marca 1997, Mantovanelli v. Francúzsko (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33 a 34), a 25. marca 1999, Pélissier a Sassi v. Francúzsko (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45).

39 Pozri rozsudok z 10. apríla 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, bod 75).

40 Rozsudok z 27. septembra 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, bod 97).