Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 11. julija 2019[1]

Združeni zadevi C-469/18 in C-470/18

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hof van Cassatie (Belgija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Obdavčitev – Pravica do učinkovitega pravnega sredstva – Sodni preizkus davčne odločbe – Pristojnost Sodišča v okviru odmere dohodnine – Uporaba dokaza, ki ga je davčna uprava pridobila s kršitvijo pravice do spoštovanja zasebnega in družinskega življenja– Dolžnost sodnika, da takšnih dokazov ne upošteva“

I. Uvod

1. Ali država članica upošteva pravo Unije, če njeni davčni organi uporabijo dokaz za dohodninsko odločbo, ki so ga preiskovalni organi pridobili po odkritju davčnega vrtiljaka glede davka na dodano vrednost? Oziroma drugače, ali kršitev temeljnih pravic Unije pri pridobivanju dokazov vodi v prepoved uporabe dokazov v okviru odmere dohodnine? To sta bistveni vprašanji, s katerima naj se Sodišče ukvarja na podlagi dveh predlogov Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija) za sprejetje predhodne odločbe.

2. V ozadju je kazenska preiskava, v okviru katere je Luksemburg Belgiji predal dokaz, neupoštevajoč pristojnost sodišča, ki izhaja iz mednarodnega sporazuma. Navedeni dokaz je bil uporabljen v odločbah o odmeri dohodnine. Vlagatelja kasacijske pritožbe v postopkih v glavni stvari prerekata zgolj zadnje (v nadaljevanju: vlagatelja kasacijske pritožbe).

3. Vprašljiva je uporaba Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljnjem besedilu: Listina) – tukaj člen 47 Listine – v okviru odmere dohodnine. Takšno vprašanje presega že večkrat obravnavano[2] sodbo Åkerberg Fransson iz leta 2013[3]. V njej je Sodišče odločilo, da je kazenski postopek zaradi davčne goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost „izvajanje prava Unije“ v smislu člena 51(1) Listine. Zdaj je treba preveriti, ali je tudi odmera dohodnine izvajanje prava Unije, če se uporabi dokaz, ki je bil pridobljen v kazenski preiskavi, ki je bila sprožena zaradi suma davčne goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Glej na primer pojasnila zveznega ustavnega sodišča, sodba z dne 24. aprila 2013, Protiteroristična baza podatkov (1 BVR 1215/07, zvezno ustavno sodišče 133, 277,DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, točka 91).

3 Sodba z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

II. Pravni okvir

A. Mednarodno pravo

4. Med Kraljevino Belgijo, Velikim vojvodstvom Luksemburg in Kraljevino Nizozemsko obstaja 27. junija 1962 v Bruslju podpisana Konvencija o izročitvi in medsebojni pravni pomoči v kazenskih zadevah (v nadaljevanju: Beneluška konvencija).

5. Člen 20(1) in (2) Beneluške konvencije določa:

„(1) Zaprošena pogodbenica bo, če je to dovoljeno z njeno zakonodajo, na zahtevo pogodbenice prosilke zasegla predmete, ki

a) lahko služijo kot dokaz,

b) so bili pridobljeni s kaznivim dejanjem in so bili najdeni pred predajo priprte osebe ali po njej, in jih izročila.

(2) Izročitev je mogoča le, če jo odobri preiskovalni senat prvostopenjskega sodišča, v okrožju katerega sta bili izvedeni preiskava in zaseg. Preiskovalni senat odloči, ali se zaseženi predmeti v celoti ali deloma izročijo pogodbenici prosilki. Odredi lahko vračilo predmetov, ki niso neposredno povezani z dejanjem, ki je očitano osumljencu, in če je treba, odloča o ugovorih tretjih oseb, v posesti katerih je bil predmet, ali drugih upravičencev.“

6. Člen 24(2) Beneluške konvencije določa:

„Vendar je treba zaprosila za pravno pomoč, ki so namenjena preiskavi ali zasegu, izvršiti zgolj v zvezi s kaznivimi dejanji, ki lahko na podlagi te konvencije privedejo do izročitve, in ob upoštevanju pridržka iz člena 20(2).“

B. Belgijsko pravo

7. Belgijsko davčno pravo ne predvideva absolutne prepovedi uporabe dokazov v primeru protipravno pridobljenih dokazov. Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) pa je razvilo sodno prakso, znano pod imenom davčni Antigoon. Po davčnem Antigoonu je uporaba protipravno pridobljenih dokazov v davčnih zadevah nedopustna le tedaj, kadar so bile zadevne dokazne listine pridobljene na način, zaradi katerega je uporabo v vsakem primeru treba šteti kot nedopustno, ali če uporaba škodljivo vpliva na pravico davčnega zavezanca do poštenega sojenja. O navedenem mora presoditi Sodišče v okviru celovite ocene.

III. Dejansko stanje in postopek pred nacionalnim sodiščem

8. Vlagatelja kasacijske pritožbe sta izvršna direktorja trgovskega in distribucijskega podjetja z računalniki in računalniškimi deli v Belgiji.

9. Bijzondere Belastinginspectie (belgijska posebna davčna inšpekcija) je leta 1995 pričela s preiskavo proti podjetjem vlagateljev kasacijske pritožbe v zvezi z goljufijo vrste davčni vrtiljak glede davka na dodano vrednost. Na podlagi ovadbe, ki jo je podala belgijska posebna davčna inšpekcija je bila leta 1996 proti njima uvedena še kazenska preiskava. Iz predlogov za sprejetje predhodne odločbe ni jasno razvidno, ali se je navedena preiskava nanašala na utajo davka na dodano vrednost ali utajo dohodnine.

10. V okviru kazenske preiskave so belgijski organi pregona naslovili zaprosilo za pravno pomoč na Veliko vojvodstvo Luksemburg, kar je dne 15. julija 1998 privedlo do zasega bančnih listin pri luksemburški banki. Pri zasegu je bil poleg luksemburškega preiskovalnega sodnika prisoten tudi belgijski sodnik.

11. Luksemburški organi so tako pridobljene listine izročili belgijskim organom pregona, ne da bi zaprosili za odobritev luksemburškega sodišča, kot to določa člen 20(2) Beneluške konvencije, kaj šele da bi bila odobritev izdana.

12. Belgijski organi pregona so belgijskim davčnim organom dovolili vpogled v kazenski spis. Na podlagi tako prejetih podatkov so belgijski davčni organi vlagateljema kasacijske pritožbe v letih 1999 in 2000 poslali odločbe o popravi davčnih napovedi za odmero dohodnine za davčni leti 1997 in 1998. Organi so obdavčili zneske, ki so bili nakazani na luksemburški račun vlagateljev kasacijske pritožbe, kot bruto dobičke iz poslovnih in komercialnih dejavnosti.

13. Po vložitvi pravnih sredstev zoper to odločbo je prvostopenjsko belgijsko finančno sodišče vlagateljema kasacijske pritožbe znižalo pretežni del dodatnih davčnih obveznosti fizičnih oseb.

14. Po pritožbi nasprotne stranke v postopku s kasacijsko pritožbo v glavnem postopku je pritožbeno sodišče razveljavilo prvostopenjsko sodbo v delu, v katerem je bilo dovoljeno znižanje davčnih obveznosti fizičnih oseb. Po njegovem mnenju niso podane predpostavke za prepoved uporabe dokazov po belgijskem davčnem Antigoonu. Zoper takšno sodbo sta vlagatelja kasacijske pritožbe vložila kasacijsko pritožbo pri Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče).

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

15. S sklepoma z dne 28. junija 2018 je Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 47 Listine razlagati tako, da ta v zvezi z davkom na dodano vrednost v vseh okoliščinah nasprotuje uporabi dokazov, pridobljenih s kršitvijo pravice do spoštovanja zasebnega življenja, kot je zagotovljena v členu 7 Listine, ali da dopušča nacionalno ureditev, v skladu s katero je sodišče, ki mora odločiti, ali se sme tak dokaz uporabiti kot podlaga za odmero davka na dodano vrednost, dolžno opraviti presojo, kot je opisana v točki 4 predloga za sprejetje predhodne odločbe (glej zgoraj točko 7).“

16. Predsednik Sodišča je 6. septembra 2018 odločil, da se zadevi C-469/18 in C-470/18 združita zaradi enotnega pisnega in ustnega postopka ter enotne sodbe.

17. V postopku za sprejetje predhodne odločbe pred Sodiščem so vlagatelja kasacijske pritožbe, Kraljevina Belgija, Republika Italija, Kraljestvo Nizozemske in Evropska komisija zavzeli pisno stališče.

V. Dopustnost vprašanja za predhodno odločanje

18. Najprej je treba razčistiti dopustnost vprašanja za predhodno odločanje. Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) namreč izrecno sprašuje po tem, ali se sme določene dokaze uporabiti za „odmero davka na dodano vrednost“. Predmet spora v nacionalnem postopku pa niso odločbe o davku na dodano vrednost, temveč odločbe o odmeri dohodnine. Tako vprašanje za predhodno odločanje očitno ne bi bilo povezano s predmetom v glavnem sporu, bilo bi hipotetično in zato nedopustno. [4]

4 Glej nazadnje le sodbo z dne 28. marca 2019, Verlezza in drugi (C-487/17 do C-489/17, EU:C:2019:270, točka 29 in tam navedena sodna praksa).

19. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je njegova naloga, da v okviru postopka sodelovanja z nacionalnimi sodišči, kot ga predvideva člen 267 PDEU, predložitvenemu sodišču poda uporaben odgovor za odločitev v odprtem postopku, ki teče pred tem sodiščem. V ta namen mora Sodišče predloženo vprašanje po potrebi preoblikovati. [5]

20. Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) v svojem vprašanju za predhodno odločanje ni moglo imeti v mislih uporabe dokazov za izračun davka na dodano vrednost, ker v predlogih za sprejetje predhodne odločbe ni govora o odločbah o odmeri davka na dodano vrednost, temveč izključno o dohodninskih odločbah. Pojem „odmera davka na dodano vrednost“ je bila očitno redakcijska pomota in ga je zato treba nadomestiti s pojmom „odmera dohodnine“.

21. Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) prav tako sprašuje o dopustnosti uporabe dokazov za takšno odmero „v zvezi z davkom na dodano vrednost“. Zvezo med odmero dohodnine in davkom na dodano vrednost je mogoče v tem primeru opaziti le v tem, da je bil razlog za davčno in kazensko preiskavo sum na goljufijo v zvezi z davkom na dodano vrednost, katere posledica je bila pridobitev dokazov, ki so bili uporabljeni pri odmeri dohodnine.

22. Zato lahko Sodišče vprašanje za predhodno odločanje preoblikuje v smeri, ali je treba člen 47 Listine razlagati tako, da ta pri odmeri dohodnine v vseh okoliščinah nasprotuje uporabi dokazov, pridobljenih v kazenski preiskavi s kršitvijo člena 7 Listine, ki je bila sprožena zaradi suma goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost, ali da dopušča razlago, po kateri je sodišče, ki mora odločiti, ali se takšen dokaz sme uporabiti pri odmeri dohodnine, dolžno v posamičnem primeru opraviti takšno presojo.

23. Tako preoblikovan predlog za sprejetje predhodne odločbe je dopusten.

VI. Pristojnost Sodišča

24. Vendar Sodišče v postopkih za sprejetje predhodne odločbe odloča na podlagi člena 267(1)(a) PDEU o razlagi prava Unije. V tem primeru pa je vprašljivo, ali se Listina uporablja *ratione temporis* (točka 25 in naslednje) in *ratione materiae* (točka 30 in naslednje).

A. Uporaba ratione temporis Listine

25. Najprej je treba razjasniti, ali je mogoče Listino, ki je začela veljati 1. decembra 2009, uporabiti s časovnega vidika v primeru domnevne postopkovne kršitve v letu 1998.

26. Po eni strani je Sodišče v zadevi Sabou, ki se prav tako nanaša na področje neposrednih davkov, odločilo, da Listine ni mogoče uporabiti, ker je bil postopek pravne pomoči, ki je privedel do dopolnilne davčne odločbe, ki je bila predmet tamkajšnjega spora, končan, preden je Listina začela veljati. [6]

27. Po drugi strani je šlo tudi v zadevi Åkerberg Fransson za davčne odločbe iz obdobja pred 1. decembrom 2009. Vendar je moralo kazensko sodišče, ki je odločalo v tej zadevi, v svoji odločitvi upoštevati načelo *ne bis in idem*. Ta trenutek pa spada na področje uporabe *ratione temporis* Listine.

5 Nazadnje sodbe z dne 11. marca 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, točka 46) z dne 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, točka 18), in z dne 28. februarja 2013, Petersen in Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, točka 23).

6 Sodba z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točka 25), ki sledi mojim sklepnim predlogom v isti zadevi (EU:C:2013:370, točka 34).

28. Podobna konstelacija je podana tudi tukaj. Četudi je bilo pridobivanje dokazov opravljeno leta 1998, se postavlja vprašanje uporabe dokazov pri nacionalnem sodišču ob sprejetju odločitve, torej potem, ko je Listina začela veljati.

29. Medtem ko postaneta – kot na primer v zadevi Sabou, navedeni v točki 26 – informacija glede prošnje za medsebojno pomoč in morebitno sodelovanje pri oblikovanju prošnje z zaključkom postopka medsebojne pravne pomoči brezpredmetna, pa ostaja morebitna prepoved pridobivanja dokazov za presojo prepovedi uporabe dokaza pomembna. Skratka, Listino je v tem primeru *ratione temporis* mogoče uporabiti.

B. Uporaba ratione materiae Listine

30. Listina v členu 51 določa področje svoje uporabe. Listina velja v skladu z odstavkom 1, prvi stavek, tega predpisa za države članice izključno za izvajanje prava Unije.

31. V zvezi s tem je Sodišče že ugotovilo, da nacionalnega pravnega predpisa ne more presojati glede na Listino, če ta ne spada na področje uporabe prava Unije.[7]

32. Več strank v postopku dvomi o pristojnosti Sodišča, ker naj Listine ne bi bilo mogoče uporabiti. Tako Belgija kot tudi Komisija menita, da Sodišče ni pristojno, ker pri izdaji odločb o odmeri dohodnine ne gre za izvajanje prava Unije. Celo Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) opozarja, da gre v obravnavani zadevi „za dohodnino, ki ni urejena s pravom Unije“.[8]

33. Da bi vseeno lahko utemeljili področje uporabe Listine, sta v predmetni zadevi upoštevni dve navezni okoliščini: poleg medsebojne pravne pomoči (točka 34 in naslednje) je to v tem primeru predvsem usklajevanje prava Unije glede davka na dodano vrednost (točka 38 in naslednje).

1. Izvajanje prava Unije v okviru medsebojne pravne pomoči?

34. Kot prvo bi lahko bilo podano izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine, če bi bil dokaz pridobljen na podlagi medsebojne pravne pomoči po Direktivi 77/799 (v nadaljevanju: Direktiva o medsebojni pravni pomoči)[9].

35. Direktiva o medsebojni pravni pomoči ureja le sodelovanje upravnih organov na področju obdavčitve, ne pa pravne pomoči v kazenskih zadevah, kot na primer Beneluška konvencija. Medsebojna pravna pomoč med upravnimi organi je v zadevi omejena na sodelovanje držav članic glede izmenjave informacij, medtem ko je mogoče v okviru pravne pomoči v kazenskih zadevah za pridobitev dokazov izvajati specifične preiskovalne ukrepe.

7 Sodbe z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 19); z dne 30. aprila 2014, Pfleger in drugi (C-390/12, EU:C:2014:281, točka 33); z dne 27. marca 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, točka 29); z dne 6. oktobra 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, točka 26); z dne 30. junija 2016, Toma in Biroul Executorului Judecătoresc Horaţiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, točka 23), in z dne 8. decembra 2016, Eurosaneamientos in drugi (C-532/15 in C-538/15, EU:C:2016:932, točka 52).

8 Točka 11 predloga za sprejetje predhodne odločbe.

9 Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), medtem razveljavljena z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1); glej glede tega na primer odprti zadevi C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, in C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

36. Po eni strani predmetna sporna izročitev bančnih listin presega golo izmenjavo informacij v okviru medsebojne pravne pomoči. Pravzaprav so bili ti dokazi zaseženi na podlagi zaprosila za pravno pomoč. Po drugi strani pa pravna pomoč v kazenskih zadevah ob pridobitvi dokazov leta 1998 še ni bila harmonizirana.[10]

37. Na podlagi dane pravne pomoči ni mogoče kar domnevati, da gre za izvajanje prava Unije.

2. Odmera dohodnine kot izvajanje prava Unije?

38. Ob tem bi bilo odmero dohodnine mogoče šteti kot izvajanje prava Unije. Načeloma odmera dohodnine, zaradi pomanjkanja predpisov prava Unije na tem področju, ni izvajanje prava Unije.

39. Dohodnina je na podlagi člena 115 PDEU zgolj izjemoma urejena v sekundarnem pravu (Direktiva o matičnih in odvisnih družbah[11], Direktiva o združitvah[12], Direktiva o obrestih in licenčninah[13], Direktiva o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga[14]). V preostalem spadajo neposredni davki v skladu z ustaljeno sodno prakso v pristojnost držav članic.[15] Pri davku fizičnih oseb, ki je predmet postopka v glavni stvari, gre za neposredno dohodnino, za katero je Belgija sama pristojna.

40. Posebnost v obravnavanem primeru pa je v tem, da je bil za odmero dohodnine uporabljen dokaz, ki so ga belgijski organi pregona pridobili v kazenski preiskavi, ki je bila sprožena zaradi suma goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost.

a) Pravo o davku na dodano vrednost kot izvajanje prava Unije

41. Če bi šlo pri pravnih aktih, ki so bili izpodbijani v postopku v glavni stvari, za odločbe o davku na dodano vrednost, bi lahko domnevali izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine. Kajti Sodišče je po eni strani odločilo, da iz členov 2, 250(1) in 273 Direktive 2006/112 (v nadaljnjem besedilu: Direktiva o davku na dodano vrednost)[16] in člena 4(3) PEU izhaja, da so države članice zavezane sprejeti vse ustrezne pravne in upravne predpise, ki zagotavljajo pobiranje dolgovanega davka na dodano vrednost na njenem ozemlju v celoti.[17] Odmera davka na dodano vrednost po ugotovitvi zlorabe pomeni izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine.[18]

10 Glej odslej Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2014/41/EU z dne 3. aprila 2014 o evropskem preiskovalnem nalogu v kazenskih zadevah (UL 2014, L 130, str. 1).

11 Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8).

12 Direktiva Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega deleža SE ali SCE med državami članicami (UL 2009, L 310, str. 34).

13 Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 380).

14 Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL 2016, L 193, str. 1).

15 Sodbe z dne 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, točka 19); z dne 25. oktobra 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, točka 10), in nazadnje z dne 19. decembra 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, točka 15).

16 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1); v obdobju davčnega vrtiljaka glede DDV, ki je podlaga predmetnega dejanskega stanja, pa je še veljala Šesta Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

17 Sodbe z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25); z dne 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, točka 18), in z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točka 33).

18 Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 67). Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Bobka v zadevi Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, točka 52).

42. Po drugi strani so, čeprav pravo Unije ne vsebuje niti pravil o davčnem kaznovalnem pravu niti o upravnih sankcijah, sankcije, s katerimi je zagotovljeno natančno pobiranje davka na dodano vrednost in s katerimi se v skladu s členom 325 PDEU izvaja boj proti goljufijam, „izvajanje prava Unije“ v smislu člena 51(1) Listine.[19]

43. Iz dejanskega stanja, ki ga je posredovalo Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče), ni razvidno, katere davčne ukrepe glede davka na dodano vrednost in katere kazenske sankcije je uporabila Belgija zaradi goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost. Predmet predlogov so le davčni ukrepi glede dohodnine, zatorej dohodninske odločbe.

b) Pridobivanje dokazov v postopku preiskave na podlagi suma na davčno goljufijo v zvezi z davkom na dodano vrednost kot izvajanje prava Unije?

44. Vendar dokaza, ki je bil uporabljen za odmero dohodnine, niso pridobili davčni organi v okviru lastne preiskave. Ta namreč izhaja iz kazenske preiskave, ki je bila uvedena na podlagi ovadbe belgijske posebne davčne inšpekcije v povezavi z goljufijo davčnega vrtiljaka v zvezi z davkom na dodano vrednost. Takšno pridobivanje dokazov v okviru kazenske preiskave bi lahko pomenilo izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine.

45. Kazensko pravo je jedro nacionalne suverenosti.[20] Unija ima na tem področju le zelo omejene pristojnosti (člen 83 in člen 325(4) PDEU). Sicer pa materialno kazensko pravo in kazensko postopkovno pravo držav članic nista predmet usklajevanja na ravni Unije.[21] S tem ostaja tudi pristojnost za kazensko pravo načeloma pri državah članicah.

46. Vendar je Sodišče glede sodnega kazenskega postopka zaradi kaznivih dejanj na področju davka na dodano vrednost v zadevi Åkerberg Fransson presodilo, da za izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine ni treba šteti le davčnih sankcij, temveč tudi kazenski postopek zaradi davčne utaje zaradi napačnih podatkov o davku na dodano vrednost.[22] Ob upoštevanju dolžnosti v skladu z Direktivo o davku na dodano vrednost, člen 4(3) PEU in člen 325 PDEU, pa je nepomembno, da nacionalni kaznovalni in postopkovni predpisi niso bili sprejeti zaradi prenosa Direktive o davku na dodano vrednost.[23]

47. Posledično je Sodišče izoblikovalo načelo učinkovanja kazenskega pregona zaradi kaznivih dejanj na področju davka na dodano vrednost.[24] V skladu s tem načelom so države članice dolžne izvajati učinkovit pregon zaradi kršitev Direktive o davku na dodano vrednost.

48. Načelo učinkovanja kazenskega pregona zaradi kaznivih dejanj na področju davka na dodano vrednost pa je treba upoštevati – tako Sodišče[25] – ne šele v sodnem kazenskem postopku, temveč že v kazenski preiskavi, takoj ko je „prizadeta oseba obdolžena“ oziroma „je zoper prizadeto osebo vložena obtožba“.

19 Sodbe z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točki 26 in 27); z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti (C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264, točka 16), in z dne 20. marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, točka 21).

20 Primerjaj sklepne predloge generalnega pravobranilca Bota v zadevi Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, točka 121).

21 Sodba z dne 27. maja 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, točka 76).

22 Sodba z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 27).

23 Glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 28).

24 Sodba z dne 17. januarja 2019, Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2019:30, izrek in točki 39 in 41).

25 Sodbi z dne 5. junija 2018, Kolev in drugi (C-612/15, EU:C:2018:392, točka 71), in z dne 17. januarja 2019, Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2019:30, točka 33).

49. Na kateri konkretni trenutek se to nanaša, pa iz sodne prakse ni jasno razvidno. Merodajni trenutek bi po eni strani lahko bilo uradno obvestilo pristojnega organa o storitvi očitanega kaznivega dejanja.[26] Takšno obvestilo o začetku postopka preiskave pa ni predvideno v vseh pravnih redih. Če je bil postopek preiskave ustavljen, obdolženi morda sploh ne izve, da se je proti njemu vodila preiskava. Če bi se oprli na takšno obvestilo, bi bilo v rokah preiskovalnih organov, da določijo trenutek, od katerega veljajo temeljne pravice iz Listine.

50. Zato mora zadostovati, da je iz postopkovnih listin razvidno, da je bila uvedena kazenska preiskava zaradi pregona goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost. Tak trenutek je zanesljivo določljiv. Od tega trenutka je organ tudi v zvezi s svojo kazensko preiskavo glede tega vezan na temeljne pravice Unije.

51. Vendar je v obravnavanem primeru nejasno, ali sta bila kazenska preiskava in pridobivanje dokazov namenjena pregonu goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost ali pregonu goljufije v zvezi z dohodnino. To nejasnost bi moralo Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) načeloma razjasniti po postopku za sprejetje predhodne odločbe.

52. Ker pa je to vprašanje odločilno že za dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, predlagam Sodišču, da se glede tega opre na domnevo ustaljene sodne prakse, da je vprašanje za predhodno odločanje v dvomu odločilno za odločitev.[27]

53. Iz dejanskega stanja, ki ga je Hof van cassatie (kasacijsko sodišče) opisalo v predlogih za sprejetje predhodne odločbe, vsekakor izhaja, da so bili za odmero dohodnine uporabljeni dokazi, ki so bili pridobljeni v postopku preiskave, uvedene po ovadbi davčnega organa, ki je začelo preiskavo v povezavi z goljufijo vrste davčni vrtiljak glede davka na dodano vrednost. Glede tega se v nadaljevanju domneva, da so bili dokazi pridobljeni v okviru kazenske preiskave zaradi pregona goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost.

c) Uporaba tako pridobljenih dokazov pri odmeri dohodnine kot izvajanje prava Unije?

54. Vendar niti preiskava davčnih organov zaradi goljufije vrste davčni vrtiljak v zvezi z davkom na dodano vrednost niti kazenska preiskava nista privedli do predloga za sprejetje predhodne odločbe.

55. Ali zdaj iz sodne prakse Sodišča od zadeve Åkerberg Fransson dalje sledi, da država članica tudi takrat izvaja pravo Unije v smislu člena 51(1) Listine, kadar za odmero dohodnine uporabi dokaze, ki so bili pred tem pridobljeni v kazenski preiskavi zaradi goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost?

56. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pojem „izvajanje prava Unije“ v smislu člena 51(1) Listine predpostavlja, da je podana povezava med pravnim aktom Unije in spornim nacionalnim ukrepom, ki presega okoliščino, da sta si sporni področji blizu ali da ima lahko eno od njiju posreden učinek na drugo.[28]

26 Primerjaj ESČP, sodba z dne 10. septembra 2010, v zadevi McFarlane proti Irski (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, točka 143), k členu 6(1) EKČP.

27 Glej le sodbi z dne 12. februarja 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, točka 27), in z dne 6. oktobra 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, točka 25).

28 Sodbe z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točka 24); z dne 10. julija 2014, Julián Hernández in drugi (C-198/13, EU:C:2014:2055, točka 34), in z dne 6. oktobra 2016, Paoletti in drugi (C-218/15, EU:C:2016:748, točka 14); glej nazadnje sklepne predloge generalnega pravobranilca Saugmandsgaarda Øeja v zadevi Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, točka 43, opomba 36), ter generalnega pravobranilca Bobka v zadevi Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, točka 45); ali v besedah zveznega ustavnega sodišča, kot odziv na sodbo v zadevi Åkerberg Fransson: „za vezanost držav članic na temeljne pravice Evropske unije, ki so zapisane v listini Evropske unije o temeljnih pravicah, ne [zadostuje] že vsaka stvarna povezanost [nacionalne] ureditve na zgolj abstraktno področje uporabe prava Unije ali zgolj dejanski učinki na pravo Unije“, zvezno ustavno sodišče, sodba z dne 24. aprila 2013, Protiteroristična baza podatkov (1 BVR 1215/07, zvezno ustavno sodišče 133, 277,DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, točka 91).

57. Da bi lahko ugotovili, ali država članica pravo Unije izvaja v smislu člena 51(1) Listine, je treba v skladu s sodno prakso Sodišča med drugim preveriti, ali je namen sporne nacionalne ureditve izvajanje določbe prava Unije, kakšna je ta ureditev in ali se z njo ne zasleduje drugačnih ciljev kot tistih, ki jih zajema pravo Unije, četudi bi lahko neposredno učinkovala na pravo Unije, kot tudi, ali obstaja ureditev prava Unije, ki je za to področje specifična ali pa lahko vpliva nanj. [29]

58. Na domnevo izvajanja prava Unije kaže le to, da se morebitna kršitev pri pridobivanju dokazov ne spremeni glede na to, za kakšen namen se dokaz na koncu uporabi. Če so bili dokazi pridobljeni na področju uporabe prava Unije, bi lahko argumentirali, da bi moralo posledično pravo Unije veljati tudi za uporabo dokazov.

59. Izvajanje prava Unije pri pridobivanju dokazov bi se potemtakem enakomerno raztezalo na področja, na katerih se dokazi uporabijo, celo če ta področja – tukaj odmera dohodnine – ne spadajo v okvir prava Unije. Takšna razlaga bi daleč presegala razlago pojma „uporaba prava Unije“ v zadevi Åkerberg Fransson. Kajti tam je bilo argumentirano s členom 325 PDEU in povezavo med kazenskim postopkom zaradi goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost in učinkovito odmero davka na dodano vrednost. Ta argumentacija pa ni ustrezna, če gre za učinkovito pobiranje dohodnine.

60. Takšni rešitvi nasprotuje tudi, da je pri takšnem dejanskem stanju, kot je obravnavano, od naključja odvisno, ali davčni organi oziroma organi pregona opravljajo preiskavo zaradi utaje dohodnine ali goljufije v zvezi z davkom na dodano vrednost. V mnogo primerih je goljufija v zvezi z davkom na dodano vrednost (to pomeni opustitev navedbe obdavčljivih transakcij) povezana z goljufijo v zvezi z dohodnino (to pomeni opustitev navedbe obdavčljivih dohodkov).

61. Če bi vsi poznejši ukrepi javnih organov zgolj na podlagi naključne okoliščine, ali je bil postopek preiskave uveden zaradi utaje dohodnine ali zaradi utaje davka na dodano vrednost, veljali kot izvajanje prava Unije, bi to nasprotovalo zgoraj navedeni sodni praksi Sodišča [30].

62. Prvič, države članice namreč ne sledijo cilju izvajanja prava Unije, ko izdajajo odločbe o dohodnini. Predpisi s področja dohodnine tudi niso namenjeni uresničevanju obveznosti v skladu s pravom Unije, ampak spadajo, kot je predstavljeno zgoraj v točki 38 in naslednji, v okvir pristojnosti držav članic.

63. Drugič, nacionalne ureditve v zvezi z dohodnino, glede na njihov značaj, zasledujejo druge cilje kot tiste, ki jih zajema pravo Unije. Obveznosti držav članic glede na lastna sredstva Unije iz člena 325 PDEU se sicer raztezajo na vse dele nacionalnega prava, s katerimi se te obveznosti izpolnjujejo. [31] Pri dohodnini pa ne gre za sredstva Unije, temveč za sredstva držav članic.

64. Tretjič pa – z izjemo iz točke 39 navedenega sekundarnega prava – za področje dohodnine ni specifične ureditve prava Unije. Niti razumsko niti funkcionalno ne bi bilo potrebno, da bi posredni učinki, ki jih lahko ima pravo davka na dodano vrednost na predpise s področja dohodnine, utemeljevali domnevo izvajanja prava Unije v smislu člena 51(1) Listine.

29 Sodbi z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točka 25), in z dne 10. julija 2014, Julián Hernández in drugi (C-198/13, EU:C:2014:2055, točka 37), ter nazadnje sklep z dne 7. septembra 2017, Demarchi Gino in Garavaldi (C-177/17 in C-178/17, EU:C:2017:656, točka 20).

30 Sodbe z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točka 24); z dne 10. julija 2014, Julián Hernández in drugi (C-198/13, EU:C:2014:2055, točka 34), in z dne 6. oktobra 2016, Paoletti in drugi (C-218/15, EU:C:2016:748, točka 14).

31 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Bobka v zadevi Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, točke od 26 do 65) in v zadevi Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2018:623, točka 68).

65. Če bi za utemeljitev uporabe prava Unije zadostovali vsakršni posredni učinki prava davka na dodano vrednost na predpise s področja dohodnine, bi postalo dejansko nemogoče določiti tistih nekaj preostalih področij predpisov v zvezi z dohodnino, ki jih je treba presojati zgolj po nacionalnem pravu. Zlasti opustitev navedbe transakcij, ki so podvržene davku na dodano vrednost, gre praviloma posredno z roko v roki z opustitvijo navedbe prihodkov, ki so upoštevni za dohodnino. Navedeno bi naposled, glede na sedanje stanje razvoja prava Unije, izvotlilo pristojnost za neposredne davke, ki je državam članicam še ostala.

66. Skleniti je treba, da ni podano izvajanje prava Unije v smislu člena 51(1) Listine, če se za dohodninsko odločbo uporabijo dokazi, ki so bili pridobljeni v postopku preiskave zaradi kaznivih dejanj na področju davka na dodano vrednost.

67. Kot je generalni pravobranilec Saugmandsgaard Øe nedavno upravičeno pojasnjeval, pa to ne pomeni, da je varstvo temeljnih pravic državljanov Unije pomanjkljivo. Glede odmere dohodnine so jim še vedno na razpolago nacionalna pravna sredstva z nacionalnimi temeljnimi pravicami, po izčrpanju teh pravnih sredstev pa lahko vložijo individualno pritožbo pri ESČP. [32]

3. Vmesna ugotovitev

68. Glede na vse navedeno je mogoče ugotoviti, da Listine vsebinsko ni mogoče uporabiti. Sodišče zato ni pristojno za odločanje o predlogih za sprejetje predhodne odločbe.

VII. Podredno: Vsebinska presoja vprašanja za predhodno odločanje

69. Če pa bi se Sodišče kljub temu štelo za pristojno in bi izhajalo iz tega, da gre pri odmeri dohodnine za izvajanje prava Unije, želi Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) v obravnavani zadevi v bistvu vedeti, ali člen 47 Listine nasprotuje uporabi protipravno pridobljenih dokazov ali pa dopušča presojo s strani nacionalnega sodišča. Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) v tej zvezi zlasti zaproša za podrobnejše pojasnilo ustreznih delov besedila v sodbi WebMindLicenses. [33]

70. Sodba WebMindLicenses se je nanašala na zahtevo, da dokazi, na katere se je opirala odločba, ki je pomenila izvajanje prava Unije (*in casu* odmera davka na dodano vrednost), niso bili pridobljeni s kršitvijo pravic, ki jih zagotavlja pravo Unije, zlasti Listina. [34]

71. Glede tega je Sodišče ugotovilo, da je takšna zahteva izpolnjena, če je sodišče, ki obravnava tožbo zoper takšno odločbo, upravičeno preveriti, ali so bili dokazi, na katere se odločba opira, pridobljeni skladno s pravicami, ki jih zagotavlja pravo Unije. [35]

72. Sodišče se je torej v sodbi WebMindLicenses opredelilo le glede tega, da mora nacionalno sodišče preveriti zakonitost takšnega pridobivanja dokazov. Ali bo kršitev pri pridobivanju dokazov sama po sebi pomenila prepoved uporabe dokazov ali pa bo smelo nacionalno sodišče o tem presojati, pa iz tega – v nasprotju z mnenjem vlagateljev kasacijske pritožbe – ne izhaja.

32 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Saugmandsgaarda Øeja v zadevi Komisija/Madžarska (Pravice užitka na kmetijskih zemljiščih) (C-235/17, EU:C:2018:971, točka 109).

33 Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točke od 86 do 89).

34 Glej sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 87).

35 Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 88).

73. Zato je treba najprej opozoriti na to, da pravo Unije ne določa nobenih pravil glede pridobivanja dokazov in njihove uporabe v okviru kazenskih postopkov na področju davka na dodano vrednost, tako da so za to načeloma pristojne države članice.[36] Kazenski postopki za boj proti kršitvam na področju davka na dodano vrednost spadajo v postopkovno in institucionalno avtonomijo držav članic. To velja še posebej za uporabo dokazov za odmero dohodnine, če so bili ti pridobljeni v postopku preiskave zaradi kaznivih dejanj glede davka na dodano vrednost.

74. Ta avtonomija pri izvajanju prava Unije pa je omejena s temeljnimi pravicami in načelom sorazmernosti ter načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.[37]

75. Vendar v tem kontekstu nič ne kaže na to, da bi načeli enakovrednosti in učinkovitosti nasprotovali presoji nacionalnega sodišča o domnevi prepovedi uporabe dokazov.

76. Prav tako ni razvidna kršitev temeljnih pravic. Člen 47 Listine sam po sebi ne pomeni prepovedi uporabe dokazov.

77. Še preden je Listina začela veljati in ob upoštevanju sodne prakse Evropskega sodišča za človekove pravice[38] je Sodišče odločilo, da dopustnosti dokaza, ki je bil protipravno pridobljen, ni mogoče na načelni in abstraktni ravni izključiti, temveč je naloga nacionalnega sodišča, da pridobljene dokaze oceni.[39]

78. Najboljše varstvo temeljnih pravic omogoča preizkus sorazmernosti posega v posamičnem primeru, kot ga izvajajo nacionalna sodišča pri svoji presoji (na primer po belgijskem davčnem Antigoonu). Sodišče je glede tega odločilo v zadevi v zvezi z izdelavo seznama osebnih podatkov za namen pobiranja davkov, zaradi česar morajo nacionalna sodišča v vsakem posamičnem primeru preveriti, ali ima vidik legitimnega interesa za morebitno zaupnost spornega seznama večjo težo kot interes varstva pravic posameznika.[40]

79. V primeru, kakršen je ta, bo moralo nacionalno sodišče pri svoji presoji v posamičnem primeru upoštevati predvsem, kateri predpis je bil kršen in kakšno težo ima takšna kršitev. V zvezi s tem bo moralo presojati tudi dejstvo, da je bil pri zasegu dokazov, ki ga je opravil luksemburški sodnik, prisoten belgijski sodnik, tako da gre morda „le“ za kršitev Beneluške konvencije, ki ne pomeni že samo po sebi kršitve člena 7 Listine.

80. Člen 47 Listine torej ne nasprotuje nacionalni ureditvi, po kateri mora nacionalno sodišče, ki mora odločiti, ali se sme dokaz, ki je bil s kršitvijo prava Unije pridobljen v postopku preiskave zaradi kaznivih dejanj na področju davka na dodano vrednost, uporabiti za odmero dohodnine, opraviti presojo, pri kateri mora upoštevati predvsem težo kršitve.

VIII. Predlog

81. Glede na vse zgornje preudarke pa Sodišču predlagam, naj se izreče za nepristojno za podajo odgovora na vprašanje Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija).

36 Glej sodbe z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 65); z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točka 25), in z dne 17. januarja 2019, Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2019:30, točka 24).

37 Glej v tem smislu sodbi z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točka 29), in z dne 17. januarja 2019, Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2019:30, točka 30).

38 ESČP, sodbi z dne 18. marca 1997 v zadevi Mantovanelli proti Franciji (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, točki 33 in 34) in z dne 25. marca 1999 v zadevi Pélissier in Sassi proti Franciji (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, točka 45)

39 Glej sodbo z dne 10. aprila 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, točka 75).

40 Sodba z dne 27. septembra 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725. točka 97).