



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 11 юли 2019 година¹

Съединени дела C-469/18 и C-470/18

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

(Преюдициално запитване, отправено от Hof van Cassatie (Касационен съд, Белгия))

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане — Право на ефективни правни средства за защита — Съдебно разглеждане на данъчен акт — Компетентност на Съда в рамките на установяването на задължение за данъка върху доходите на физическите лица — Използване на доказателство от страна на данъчната администрация, за което се твърди, че е получено чрез нарушаване на правото на зачитане на личния и на семейния живот — Задължение на съда да не вземе предвид такива доказателства“

I. Въведение

1. Прилага ли държава членка правото на Съюза, когато за издаването на акт за установяване на задължение за данък върху доходите на физическите лица нейните данъчни органи използват доказателство, което разследващите органи са получили при разкриването на верижна измама с данък върху добавената стойност (ДДС)? Или същият въпрос, зададен по друг начин, води ли нарушение на основните права при събирането на доказателства до забрана за използване на доказателствата в рамките на установяването на задължение за данък върху доходите на физическите лица? Това са по същество въпросите, които Съдът следва да разгледа във връзка с две преюдициални запитвания на белгийския касационен съд.

2. Тези въпроси се поставят в контекста на наказателни разследвания, в рамките на които Люксембург предоставя на Белгия доказателство, като не зачита предвидено в международно споразумение съгласие на съд. Доказателството във всеки случай е използвано при издаването на актове за установяване на задължение за данък върху доходите. В главните производства жалбоподателите в касационното производство (наричани по-нататък „жалбоподателите в касационното производство“) оспорват единствено използването на доказателството.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

3. Следователно въпросът е свързан с прилагането на Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“) — в случая на член 47 от Хартата — в рамките на установяване на задължение за данък върху доходите. Този въпрос излиза извън рамката на много обсъжданото² решение Åkerberg Fransson от 2013 г.³. По това дело Съдът постановява, че наказателно преследване на измама с ДДС представлява „прилагане на правото на Съюза“ по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата. В конкретния случай следва да се разгледа дали и установяването на задължение за данък върху доходите представлява прилагане на правото на Съюза, когато се използва доказателство, получено в хода на наказателно разследване, образувано във връзка с подозрение за измама с ДДС.

II. Правна уредба

A. Международното право

4. Между Кралство Белгия, Великото херцогство Люксембург и Кралство Нидерландия съществува подписаният на 27 юни 1962 г. Договор за екстрадиция и взаимопомощ по наказателноправни въпроси (наричан по-нататък „Договорът на Бенелюкс“):

5. Член 20, параграфи 1 и 2 от Договора на Бенелюкс гласи следното:

„(1) По искане на молещата страна замолената страна изземва, доколкото е допустимо по нейното национално право, вещи, които:

а) могат да послужат като доказателство,

б) са получени в резултат на престъплението и са намерени преди или след предаването на задържаното лице, и ги предава на молещата страна.

(2) Вещите се предават само с разрешение на Raadkamer (подготвителен състав) на първоинстанционния съд, в чийто район са извършени претърсването и изземването. Raadkamer решава дали всички или само част от иззетите вещи да бъдат предадени на молещата страна. Той може да разпорежи предаването на вещи, които не са пряко свързани с деянието, за което е уличен заподозреният, и се произнася по възраженията на трети лица, в чието владение е била вещта, както и на други лица с права върху вещта“.

6. Член 24, параграф 2 от Договора на Бенелюкс гласи:

„Молби за правна помощ, с които се иска претърсване или изземване, се изпълняват само в случай на престъпления, при които лицето може да бъде екстрадирано по силата на настоящия договор, и при условията на член 20, параграф 2“.

B. Белгийското право

7. Белгийското данъчно законодателство не предвижда абсолютна забрана за използване на събрани по незаконен начин доказателства. Касационният съд е развил обаче съдебна практика, известна като „Antigoon“, която се прилага по данъчни дела. Съгласно тази съдебна практика използването на събрани по незаконен начин доказателства по данъчни дела е недопустимо

² Вж. например изложението на BVerfG (Bundesverfassungsgericht, Федерален конституционен съд) в решение от 24 април 2013 г., Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, т. 91).

³ Решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

само ако съответните доказателства са събрани по начин, който при всички обстоятелства не допуска използването им, или ако използването им застрашава правото на данъчнозадълженото лице на справедлив процес. Да се прецени дали това е така, е задача на съда при претегляне на всички факти и обстоятелства.

III. Фактите и главното производство

8. Жалбоподателите в касационното производство са управители на предприятия за търговия и дистрибуция на компютри и компютърни компоненти в Белгия.

9. През 1995 г. предприятията на жалбоподателите в касационното производство са обект на разследване от *Vijzondere Belastinginspectie* (Специализирана данъчна инспекция, Белгия) за верижна измама с ДДС. През 1996 г. по сигнал на белгийската Специализирана данъчна инспекция срещу тях освен това започва наказателни разследвания. От преюдициалното запитване не става напълно ясно дали обект на тези разследвания е укриването на ДДС или на данък върху доходите.

10. В рамките на наказателните разследвания белгийските органи, които ръководят наказателното преследване, отправят молба за правна помощ до Великото херцогство Люксембург, което води до изземването на банкови документи от люксембургска банка, извършено на 15 юли 1998 г. По време на изземването освен люксембургски съдия-следовател присъства и белгийски съдия.

11. Люксембургските органи предават събраните по този начин документи на белгийските органи, които ръководят наказателното преследване, без да е поискано предвиденото в член 20, параграф 2 от Договора на Бенелюкс разрешение от люксембургски съд, а още по-малко, без такова да е издадено.

12. Белгийските органи, които ръководят наказателното преследване, предоставят на белгийските данъчни органи възможност да се запознаят с преписката. Въз основа на така получената информация през 1999 г. и през 2000 г. белгийските данъчни органи изпращат на жалбоподателите в касационното производство актове, с които коригират декларациите им за данък върху доходите за данъчните години 1997 и 1998. Данъчните органи облагат сумите, които са били преведени по люксембургски банкови сметки на жалбоподателите в касационното производство, като брутна печалба от промишлени или търговски дейности.

13. Първоинстанционният белгийски финансов съд уважава подадените срещу тези актове жалби, доколкото освобождава физическите лица от по-голямата част от наложените им допълнителни задължения за данък върху доходите.

14. След като ответникът в касационното производство подава въззивни жалби по делата в главното производство, апелативният съд отменя решението на първоинстанционния съд в частта, в която физическите лица се освобождават от наложените им допълнителни задължения за данък върху доходите. Според този съд не са налице условията, които забраняват да се използват доказателства съгласно белгийската съдебна практика, известна като „*Antigoon*“. Жалбоподателите в касационното производство обжалват това решение пред Касационния съд.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

15. С актове от 28 юни 2018 г. Касационният съд отправя до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 47 от Хартата да се тълкува в смисъл, че по дела с предмет данък върху добавената стойност (ДДС) не допуска при никакви обстоятелства да се използват доказателства, които са събрани в нарушение на гарантираното от член 7 от Хартата право на зачитане на личния живот, или трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна норма, изискваща от съда, на който се налага да реши дали да използва такова доказателство за установяване на задължение за ДДС, да направи преценка като посочената в точка 4 от акта за преюдициално запитване (вж. по-горе т. 7)?“.

16. С определение от 6 септември 2018 г. председателят на Съда съединява дела C-469/18 и C-470/18 за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

17. В преюдициалното производството пред Съда писмени становища представят жалбоподателите в касационното производство, Кралство Белгия, Италианската република, Кралство Нидерландия и Европейската комисия.

V. Допустимост на преюдициалния въпрос

18. Най-напред трябва да се изясни допустимостта на преюдициалния въпрос. Касационният съд изрично пита дали определени доказателства може да се използват за „установяване на задължение за ДДС“. Предмет на спора в главните производства обаче са не актове, установяващи задължения за ДДС, а актове, установяващи задължения за данък върху доходите. В този смисъл преюдициалният въпрос очевидно не би имал никаква връзка с предмета на спора в главното производство, би бил от хипотетично естество и по тази причина, недопустим⁴.

19. Съгласно постоянната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество с националните юрисдикции Съдът трябва да даде на запитващата юрисдикция полезен отговор, който да ѝ позволи да реши спора, с който е сезирана. С оглед на това при необходимост Съдът следва да преформулира поставения му преюдициален въпрос⁵.

20. В своя преюдициален въпрос Касационният съд не може да е имал предвид използването на доказателства за установяване на задължение за ДДС, тъй като в преюдициалните запитвания не става въпрос за актове, установяващи задължение за ДДС, а единствено за актове, установяващи задължение за данък върху доходите на физическите лица. Понятието „установяване на задължение за ДДС“ изглежда е редакционно недоглеждане и поради това следва да се замени с понятието „установяване на задължение за данък върху доходите“.

21. Освен това Касационният съд пита допустимо ли е използването на доказателства за установяването „във връзка с ДДС“. В конкретния случай връзката на установяването на данъка върху доходите с ДДС може да се съзре единствено в обстоятелството, че подозрение за измама с ДДС е предизвикало данъчното и наказателното разследване, в резултат на което са събрани доказателства и те са използвани в акта, установяващ задължение за данък върху доходите.

⁴ Вж. например последното решение от 28 март 2019 г., Verlezza и др. (C-487/17—C-489/17, EU:C:2019:270, т. 29 и цитираната съдебна практика).

⁵ Вж. например решения от 11 март 2008 г., Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, т. 46), от 8 декември 2011 г., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, т. 18), и от 28 февруари 2013 г., Petersen и Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, т. 23).

22. Ето защо Съдът може да преформулира преюдициалния въпрос по следния начин, а именно дали член 47 от Хартата трябва да се тълкува в смисъл, че при установяването на задължение за данък върху доходите не се допуска при никакви обстоятелства да се използват доказателства, събрани в хода на наказателни разследвания, образувани по подозрение за измама с ДДС, в нарушение на член 7 от Хартата, или този член трябва да се тълкува в смисъл, че съдът, който трябва да реши дали може да се използва такова доказателство за установяване на задължение за данък върху доходите, следва да прецени това в конкретния случай.

23. Преформулирано по този начин, преюдициалното запитване е допустимо.

VI. Компетентност на Съда

24. Съгласно член 267, първа алинея, буква а) ДФЕС Съдът е компетентен да се произнася преюдициално относно тълкуването на правото на Съюза. В случая обаче е спорно дали Хартата е приложима *ratione temporis* (т. 25 и сл.) и *ratione materiae* (т. 30 и сл.).

А. По приложимостта на Хартата ratione temporis

25. Най-напред следва да се изясни дали влязлата в сила на 1 декември 2009 г. Харта е приложима *ratione temporis* по отношение на процесуално нарушение, извършено през 1998 г.

26. От една страна, по дело *Sabou*, което също е в областта на преките данъци, Съдът приема, че Хартата не е приложима, тъй като процедурата за взаимопомощ, довела до спорния по това дело допълнителен акт за установяване на данъчни задължения, е била приключила преди влизането на Хартата в сила⁶.

27. От друга страна, по дело *Åkerberg Fransson* например също става въпрос за данъчни актове, които са издадени преди 1 декември 2009 г. По това дело обаче наказателният съдия е трябвало да спазва в решението си принципа *ne bis in idem*. Този момент попада в прилагането *ratione temporis* на Хартата.

28. В конкретния случай положението е сходно. Макар събирането на доказателства да е извършено през 1998 г., за националната юрисдикция въпросът за използването на доказателствата се поставя към момента, в който тя трябва да постанови решение, и следователно след влизането на Хартата в сила.

29. Докато, както например в цитираното в точка 26 дело *Sabou*, информацията относно искането за помощ и евентуалното участие във формулирането на искането са уредени с приключването на процедурата за взаимопомощ, евентуалната забрана за събиране на доказателства запазва значението си по отношение на преценката за забрана да се използват тези доказателства. Следователно в конкретния случай Хартата е приложима *ratione temporis*.

Б. По приложимостта на Хартата ratione materiae

30. Приложното поле на Хартата е определено в член 51. Съгласно параграф 1, първо изречение от тази разпоредба Хартата се отнася за държавите членки единствено когато те прилагат правото на Съюза.

⁶ Решение от 22 октомври 2013 г., *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, т. 25), което следва заключението ми по същото дело (EU:C:2013:370, т. 34).

31. В този смисъл Съдът вече е посочил, че не може да преценява с оглед на Хартата национална правна уредба, която не попада в обхвата на правото на Съюза⁷.

32. Няколко участници в производството поставят под въпрос компетентността на Съда, тъй като според тях Хартата не е приложима. Както Белгия, така и Комисията смятат, че Съдът не е компетентен, тъй като издаването на актове за установяване на задължение за данък върху доходите не представлява прилагане на правото на Съюза. Дори Касационният съд посочва, че в настоящото дело „става въпрос за данъка върху доходите, който не е уреден от правото на Съюза“⁸.

33. За да може все пак да се обоснове прилагането на Хартата, в настоящия случай са възможни две привръзки: наред с взаимопомощта (т. 34 и сл.) в конкретния случай това е преди всичко хармонизираното с правото на Съюза законодателство в областта на ДДС (т. 38 и сл.).

1. Прилагане на правото на Съюза в рамките на взаимопомощта?

34. Най-напред прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата може да е налице, ако доказателството е събрано чрез взаимопомощ съгласно Директива 77/799 (наричана по-нататък „Директивата за взаимопомощта“)⁹.

35. Директивата за взаимопомощта урежда само сътрудничеството между административните органи в областта на данъчното облагане, а не взаимопомощта по наказателноправни въпроси както например Договорът на Бенелюкс. Взаимопомощта между административните органи по същество е ограничена до сътрудничество между държавите членки във връзка с обмена на информация, докато в рамките на взаимопомощта по наказателноправни въпроси могат да се проведат специфични процесуално-следствени действия за събиране на доказателства.

36. От една страна, спорното предаване на банкови документи излиза извън рамките на обикновения обмен на информация при взаимопомощ. По-скоро тези доказателства са били иззети въз основа на искане за взаимопомощ. От друга страна, към момента на събирането на доказателствата през 1998 г. взаимопомощта още не е хармонизирана¹⁰.

37. Следователно въз основа на предоставена взаимопомощ не може да се приеме, че в конкретния случай е налице прилагане на правото на Съюза.

2. Установяване на задължение за данък върху доходите като прилагане на правото на Съюза?

38. Това би означавало, че установяването на задължение за данък върху доходите би трябвало да може да се приеме за прилагане на правото на Съюза. Поради липсата на разпоредби на правото на Съюза в тази област установяването на задължение за данък върху доходите по същество не представлява прилагане на правото на Съюза.

7 Решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 19), от 30 април 2014 г., Pfleger и др. (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 33), от 27 март 2014 г., Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, т. 29), от 6 октомври 2015 г., Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, т. 26), от 30 юни 2016 г., Toma и Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, т. 23), и от 8 декември 2016 г., Eurosanamientos и др. (C-532/15 и C-538/15, EU:C:2016:932, т. 52).

8 Точка 11 от актовете за преюдициално запитване.

9 Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), междувременно отменена с Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1); вж. в този смисъл например висящите дела C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, и C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

10 Вж. сега действащата Директива 2014/41/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 3 април 2014 година относно Европейската заповед за разследване по наказателноправни въпроси (ОВ L 130, 2014 г., стр. 1).

39. Правото в областта на подоходните данъци е уредено само по изключение във вторичното право на основание член 115 ДФЕС (Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества¹¹, Директивата за сливанията¹², Директивата за лихви и роялти¹³, Директивата за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци¹⁴). Освен това съгласно постоянната съдебна практика прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите членки¹⁵. Данъкът, с който се облагат физическите лица в главното производство, е пряк подоходен данък, който следователно е от компетентността само на Белгия.

40. Спецификата на конкретния случай обаче се състои в това, че за установяването на задължение за данък върху доходите е използвано доказателство, което белгийските органи са получили в хода на наказателно разследване, образувано поради подозрение за измама с ДДС.

а) Правото в областта на ДДС като прилагане на правото на Съюза

41. В случай че в спорните в главните производства правни актове става въпрос за актове за установяване на задължения за ДДС, би могло да се приеме, че е налице прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата. Всъщност, от една страна, Съдът е постановил, че от член 2, член 250, параграф 1 и от член 273 от Директива 2006/112 (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)¹⁶ и от член 4, параграф 3 ДЕС следва, че държавите членки са длъжни да вземат всички подходящи законодателни и административни мерки за гарантиране на събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС¹⁷. Следователно събирането на ДДС в резултат на установяване на злоупотреба трябва да се счита за прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата¹⁸.

42. От друга страна, макар правото на Съюза да не съдържа правила относно наказателните производства в областта на данъчното право или относно административните наказания, наказания, наложени с цел правилното събиране на ДДС и борба с измамата съгласно член 325 ДФЕС, представляват „прилагане на правото на Съюза“ по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата¹⁹.

43. От изложената от Касационния съд фактическа обстановка не става ясно какви мерки във връзка с ДДС и какви наказателноправни санкции е предприела Белгия относно измамата с ДДС. Предмет на преюдициалните запитвания са единствено мерките във връзка с подоходните данъци, а именно актовете за установяване на задължение за данък върху доходите.

11 Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8).

12 Директива 2009/133/ЕО на Съвета от 19 октомври 2009 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки, както и при прехвърлянето на седалище на SE или SCE в друга държава членка (ОВ L 310, 2009 г., стр. 34).

13 Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (ОВ L 157, 2003 г., стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75).

14 Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1).

15 Решения от 7 септември 2004 г., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 19), от 25 октомври 2007 г., Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, т. 10), и най-новото от 19 декември 2018 г., Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, т. 15).

16 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, глава 9, том 3, стр. 7); към момента на верижната измама с ДДС, която е в основата на настоящата фактическа обстановка обаче още е в сила Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1).

17 Решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25), от 20 март 2018 г., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, т. 18), и от 21 ноември 2018 г., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, т. 33).

18 Решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 67). Вж. заключението на генералния адвокат Bobek по дело Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, т. 52).

19 Решения от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 26 и 27), от 5 април 2017 г., Orsi и Baldetti (C-217/15 и C-350/15, EU:C:2017:264, т. 16), и от 20 март 2018 г., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, т. 21).

б) Събирането на доказателства в хода на разследване поради подозрение за измама с ДДС като прилагане на правото на Съюза?

44. Данъчните органи обаче не са събрали в хода на собствено разследване доказателството, което е използвано за установяването на задължение за данък върху доходите. То по-скоро е получено в хода на наказателни разследвания, образувани по сигнал на белгийската специализирана данъчна инспекция за верижна измама с ДДС. Това събиране на доказателства в хода на наказателни разследвания би могло да представлява прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата.

45. Наказателното право е основна част от националния суверенитет²⁰. В тази област Съюзът разполага само с ограничена компетентност (член 83 ДФЕС и член 325, параграф 4 ДФЕС). Освен това материалното и процесуалното наказателно право на държавите членки не е хармонизирано на равнището на Съюза²¹. Следователно наказателното право по принцип остава в компетентността на държавите членки.

46. Съдът обаче приема във връзка със съдебно наказателно производство за престъпления в областта на ДДС по дело Åkerberg Fransson, че не само данъчните санкции, а и наказателното преследване за престъпления против данъчната и осигурителната система поради предоставена невярна информация за целите на ДДС представляват прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата²². Обстоятелството, че националните наказателни и процесуални норми не са приети с цел транспониране на Директивата за ДДС, е ирелевантно, предвид задълженията, произтичащи по Директивата за ДДС, от член 4, параграф 3 ДЕС и от член 325 ДФЕС²³.

47. Впоследствие Съдът развива принципа на ефективността на наказателното преследване по отношение на престъпленията във връзка с ДДС²⁴. Съгласно принципа на ефективност на наказателното преследване по отношение на престъпленията във връзка с ДДС държавите членки са задължени да преследват по ефективен начин нарушения на Директивата за ДДС.

48. Както е постановил Съдът²⁵, принципът на ефективността на наказателното преследване по отношение на престъпленията във връзка с ДДС трябва да се спазва не само в съдебното наказателно производство, но и във фазата на предварителното разследване, „от момента, в който е обвинено съответното лице“.

49. От съдебната практика обаче не става напълно ясно кой конкретен момент се има предвид. От една страна, меродавен би могъл да е моментът, в който компетентният орган официално уведомява за оплакване за извършване на престъпление²⁶. Подобно уведомяване за започването на разследване обаче не се предвижда във всички правни системи. Ако разследването бъде прекратено, е възможно обвиненото лице изобщо да не разбере, че срещу него е водено разследване. В случай че се приеме такава уведомяване, това би означавало, че определянето на момента, от който се прилагат установените в Хартата основни права, е оставено на усмотрението на разследващите органи.

20 Вж. заключението на генералния адвокат Bot по дело Огнянов (C-554/14, EU:C:2016:319, т. 121).

21 Решение от 27 май 2014 г., Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, т. 76).

22 Решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 27).

23 Вж. решение от 26 февруари 2013 г., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, т. 28).

24 Решение от 17 януари 2019 г., Дзивев и др. (C-310/16, EU:C:2019:30, диспозитив и т. 39 и 41).

25 Решения от 5 юни 2018 г., Колев и др. (C-612/15, EU:C:2018:392, т. 71), и от 17 януари 2019 г., Дзивев и др. (C-310/16, EU:C:2019:30, т. 33).

26 Вж. ЕСПЧ, решение от 10 септември 2010 г., McFarlane c/у Ирландия (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), относно член 6, параграф 1 от ЕКПЧ.

50. В този смисъл трябва да е достатъчно, че от материалите по делото следва, че са започнали наказателни разследвания във връзка с измама с ДДС. Този момент може да бъде надлежно определен. В този смисъл в своето наказателно разследване органът е обвързан от основните права на Съюза от този момент.

51. В конкретния случай обаче не е ясно дали наказателното разследване и събирането на доказателства са извършени за преследването на измама с ДДС или за преследването на измама с данък върху доходите. По принцип Касационният съд ще трябва допълнително да разясни тази неяснота след приключване на преюдициалното производство.

52. Въпреки това, тъй като този въпрос е релевантен и по отношение на допустимостта на преюдициалното запитване, предлагам на Съда в този смисъл да се позове на презумпцията, установена в постоянната съдебна практика, според която в случай на колебание се приема, че преюдициалният въпрос е от значение за произнасянето по делото²⁷.

53. В това отношение в изложената от Касационния съд в преюдициалното запитване фактическа обстановка все пак е уточнено, че за издаването на актовете за установяване на задължения за данък върху доходите са използвани доказателства, събрани в хода на разследвания, образувани по сигнал на данъчния орган, който е започнал разследване във връзка с верижна измама с ДДС. Във връзка с това се предполага, че при по-нататъшния развой събирането на доказателства е извършено в рамките на наказателно разследване за преследване на измама с ДДС.

в) Използването на събрани по този начин доказателства при установяването на задължение за данък върху доходите като прилагане на правото на Съюза?

54. Нито инспекциите на данъчните органи във връзка с верижна измама с ДДС, нито наказателните разследвания са довели обаче до отпращането на преюдициалното запитване.

55. Следва ли в такъв случай от съдебната практика, възприета след произнасянето на Съда по дело Åkerberg Fransson, че държава членка прилага правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата включително когато за издаването на акт за установяване на задължение за данък върху доходите се използват доказателства, които преди това са събрани в наказателно разследване във връзка с измама с ДДС?

56. Съгласно постоянната съдебна практика в това отношение понятието „прилагане на правото на Съюза“ по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата предполага съществуването на връзка между правния акт на Съюза и разглежданата национална мярка, надхвърляща сходството между разглежданите области или непрякото въздействие на една от областите върху другата²⁸.

27 Вж. например решения от 12 февруари 2009 г., Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, т. 27), и от 6 октомври 2015 г., Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, т. 25).

28 Решения от 6 март 2014 г., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, т. 24), от 10 юли 2014 г., Julián Hernández и др. (C-198/13, EU:C:2014:2055, т. 34), и от 6 октомври 2016 г., Paoletti и др. (C-218/15, EU:C:2016:748, т. 14); вж. на последно място заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, т. 43, бележка под линия 36), както и заключението на генералния адвокат Bobek по дело Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, т. 45); или, цитирайки Bundesverfassungsgericht (Федерален конституционен съд), който взема отношение по решение Åkerberg Fransson: „за обвързване на държавите членки с основните права, залегнали в Хартата на основните права на Европейския съюз, не е достатъчно да съществува някаква материалноправна връзка на дадена [национална] правна уредба към чисто абстрактното приложно поле на правото на Съюза или пък изцяло фактически въздействия върху него“, BVerfG, решение от 24 април 2013 г., Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, т. 91).

57. За да се установи дали дадена държава членка прилага правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата, следва наред с други обстоятелства да се провери дали предназначението на разглежданата национална правна уредба е да се приложи разпоредба от правото на Съюза, от какво естество е тази правна уредба и дали нейните цели не са различни от следваните от правото на Съюза, въпреки че тя може косвено да му влияе, и дали в правото на Съюза съществува конкретна уредба на съответната материя или уредба, която може да ѝ влияе²⁹.

58. Прилагане на правото на Съюза може да е налице единствено въз основа на обстоятелството, че евентуално нарушение при събирането на доказателства не се променя в зависимост от това за какво в крайна сметка се използва доказателството. В случай че доказателствата са събрани в приложното поле на правото на Съюза, би могло да се твърди, че тогава и за използването на доказателствата трябва да важи правото на Съюза.

59. В такъв случай прилагането на правото на Съюза при събирането на доказателствата би се разпростряло и върху областите, в които доказателствата се използват, дори когато тези области — както в случая установяването на задължения за данък върху доходите — не попадат в правото на Съюза. Подобно тълкуване далеч би надхвърлило рамката на възприетото в решение Åkerberg Fransson тълкуване на понятието „прилагане на правото на Съюза“. Всъщност обосновката в посоченото решение почива на член 325 ДФЕС и на връзката на наказателното производство за измама за ДДС с ефективното събиране на ДДС. Тази обосновка е неотнормисима, когато става въпрос за ефективното събиране на данъка върху доходите.

60. Такова решение е неприемливо също и предвид обстоятелството, че при фактическа обстановка като тази в конкретния случай ще зависи от случайността дали данъчните, съответно наказателните органи, разследват укриване на данък върху доходите или измама с ДДС. В много случаи измамата с ДДС (тоест недеklarирането на облагаеми обороти) е свързана с укриването на данък върху доходите (тоест недеklarиране на облагаеми доходи).

61. Ако всички последващи мерки на органите се приемат за прилагане на правото на Съюза единствено въз основа на случайността дали разследването е образувано във връзка с укриване на данъка върху доходите или във връзка с измама с ДДС, това би противоречало на посочената по-горе практика на Съда³⁰.

62. Всъщност, на първо място, държавите членки не целят да прилагат правото на Съюза, когато издават актове за установяване на задължение за данък върху доходите. Правото в областта на данъка върху доходите не служи също за транспониране на задължения, произтичащи от правото на Съюза, а е от компетентността на държавата членка, както беше посочено по-горе в точка 38 и сл.

63. Второ, по своето естество националната уредба на данъка върху доходите преследва различни цели в сравнение с целите, попадащи в обхвата от правото на Съюза. Задълженията на държавите членки по отношение на собствените ресурси на Съюза, произтичащи от член 325 ДФЕС, действително обхващат който и да е акт от националното законодателство, с който се изпълняват тези задължения³¹. Подоходните данъци обаче не са ресурси на Съюза, а ресурси на държавите членки.

29 Решения от 6 март 2014 г., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, т. 25), и от 10 юли 2014 г., Julián Hernández и др. (C-198/13, EU:C:2014:2055, т. 37), както и последното определение от 7 септември 2017 г., Demarchi Gino и Garavaldi (C-177/17 и C-178/17, EU:C:2017:656, т. 20).

30 Решения от 6 март 2014 г., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, т. 24), от 10 юли 2014 г., Julián Hernández и др. (C-198/13, EU:C:2014:2055, т. 34), и от 6 октомври 2016 г., Paoletti и др. (C-218/15, EU:C:2016:748, т. 14).

31 Заклучения на генералния адвокат Bobek по дело Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, т. 26–65) и по дело Дзивев и др. (C-310/16, EU:C:2018:623, т. 68).

64. Трето, с изключение на посоченото в точка 39 вторично право, в правото на Съюза не са уредени специфични правила в областта на подоходните данъци. Не би било нито разумно предвидимо, нито функционално необходимо да се приеме, че непреки въздействия на правото в областта на ДДС върху правото в областта на данъка върху доходите са достатъчни, за да е налице прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата.

65. Ако всяко непряко въздействие на правото в областта на ДДС върху правото в областта на данъка върху доходите би било достатъчно, за да се обоснове прилагането на правото на Съюза, на практика би било невъзможно да се определят малкото останали въпроси в областта на данъка върху доходите, които се преценяват единствено според националното право. По-специално недеklarирането на облагаеми с ДДС обороти най-общо е свързано косвено с недеklarиране на доходи, които са от значение за данъка върху доходите. Поради това в крайна сметка такъв подход би подкопал компетентността на държавите членки по отношение на преките данъци, която при сегашното развитие на правото на Съюза е поверена на тях.

66. Следователно не е налице прилагане на правото на Съюза по смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата, когато за целите на издаване на акт за установяване на задължение за данък върху доходите се използват доказателства, събрани в хода на разследване във връзка с измами с ДДС.

67. Както генералният адвокат Saugmandsgaard Øe неотдавна основателно посочи, това обаче не означава, че съществуват празноти в защитата на основните права на гражданите на Съюза. По отношение на установяването на задължение за данък върху доходите те продължават да разполагат с националните основни права в контекста на националните средства за защита, а когато те бъдат изчерпани, могат да подадат жалба до ЕСПЧ³².

3. Междинно заключение

68. В резюме може да се констатира, че Хартата не е приложима *ratione materiae*. Поради това Съдът не е компетентен да се произнесе по отношение на преюдициалното запитване.

VII. При условията на евентуалност: правен анализ на преюдициалния въпрос по същество

69. В случай че Съдът все пак прецени, че е компетентен, и приеме, че при установяването на задължение за данък върху доходите е налице прилагане на правото на Съюза, по същество Касационният съд иска да се установи в настоящото дело дали член 47 от Хартата забранява използването на събрани по незаконен начин доказателства, или допуска националната юрисдикция да направи съответна преценка. По-специално, Касационният съд моли във връзка с това за доуточняване на съответните точки в решение *WebMindLicenses*³³.

70. Решение *WebMindLicenses* се отнася до изискването доказателствата, на които се основава решение, с което се прилага правото на Съюза (*in casu* определянето на ДДС), да не са получени и използвани в нарушение на правата, гарантирани от правото на Съюза, и по-специално от Хартата³⁴.

32 Заключение на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело Комисия/Унгария (Право на плодopolзване върху земеделски земи) (C-235/17, EU:C:2018:971, т. 109).

33 Решение от 17 декември 2015 г., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 86–89).

34 Вж. решение от 17 декември 2015 г., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 87).

71. В това отношение Съдът е приел, че това изискване е изпълнено, ако юрисдикцията, която е сезирана с жалба срещу това решение, има право да провери дали доказателствата, на които се основава този акт, са били събрани в съответствие с гарантираните от правото на Съюза права³⁵.

72. Следователно в решение *WebMindLicenses* Съдът се е произнесъл само по отношение на обстоятелството, че националната юрисдикция трябва да провери законосъобразността на подобно събиране на доказателства. Противно на твърдяното от жалбоподателите в касационното производство, от това не може да се изведе, че от нарушение при събирането на доказателства автоматично следва забрана за използване на доказателствата или че националната юрисдикция има право на преценка.

73. В това отношение, първо, следва да се отбележи, че правото на Съюза не предвижда правила относно събирането и използването на доказателства в рамките на наказателно производство в областта на ДДС, така че това по принцип е от компетентността на държавите членки³⁶. Следователно наказателни производства за борба с нарушения в областта на ДДС попадат в процесуалната и институционалната автономия на държавите членки. Това важи в още по-голяма степен за използването на доказателства с цел установяване на задължение за данък върху доходите, когато те са събрани в хода на разследване във връзка с престъпления в областта на ДДС.

74. При прилагането на правото на Съюза тази автономия обаче е ограничена от основните права и от принципа на пропорционалност, както и от принципите на равностойност и ефективност³⁷.

75. В този смисъл обаче няма нищо, от което да следва, че принципите на равностойност и ефективност не допускат националната юрисдикция да има право на преценка дали да забрани използването на доказателствата.

76. Нито пък следва, че е налице нарушение на основните права. Член 47 от Хартата не води до автоматична забрана на използване на доказателствата.

77. Още преди влизането в сила на Хартата и предвид практиката на Европейския съд по правата на човека³⁸ Съдът е постановил, че допустимостта на доказателство, което е получено незаконосъобразно, не може да се отхвърли принципно и абстрактно, като задача на националната юрисдикция е да прецени събраните доказателства³⁹.

78. Основните права се вземат предвид най-добре, като се провери пропорционално ли е накърняването в конкретния случай, както това се извършва чрез преценката на националните юрисдикции (например съгласно белгийската съдебна практика, известна като „*Antigoon*“). В това отношение Съдът е постановил във връзка със съставяне на списък с лични данни за целите на събирането на данъци, че националните юрисдикции трябва да проверят във всеки отделен случай дали този интерес от евентуалната поверителност на въпросния списък взема превес над интереса от защитата на правата на правните субекти⁴⁰.

35 Решение от 17 декември 2015 г., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 88).

36 Вж. решения от 17 декември 2015 г., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 65), от 2 май 2018 г., *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, т. 25), и от 17 януари 2019 г., *Дзивев и др.* (C-310/16, EU:C:2019:30, т. 24).

37 Вж. в този смисъл решения от 2 май 2018 г., *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, т. 29), и от 17 януари 2019 г., *Дзивев и др.* (C-310/16, EU:C:2019:30, т. 30).

38 ЕСПЧ, решения от 18 май 1997 г., *Mantovanelli c/у Франция* (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33 и 34), и от 25 март 1999 г., *Pélissier и Sassi c/у Франция* (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45)

39 Вж. решение от 10 април 2003 г., *Steffensen* (C-276/01, EU:C:2003:228, т. 75).

40 Решение от 27 септември 2017 г., *Puškar* (C-73/16, EU:C:2017:725, т. 97).

79. В случай като настоящия при преценката си на конкретните обстоятелства националната юрисдикция ще трябва преди всичко да вземе предвид коя разпоредба е била нарушена и какво е качеството на нарушението. В това отношение би трябвало да се прецени, че по време на изземването на доказателствата от люксембургския съдия е присъствал белгийски съдия, така че евентуално е налице „единствено“ нарушение на Договора на Бенелюкс, което не представлява автоматично нарушение на член 7 от Хартата.

80. В заключение, член 47 от Хартата допуска национална правна норма, според която национална юрисдикция, която трябва да реши дали доказателство, получено чрез нарушение на правото на Съюза в хода на разследване във връзка с престъпления в областта на ДДС, може да се използва при установяването на задължения за данък върху доходите, следва да извърши преценка, като преди всичко вземе предвид качеството на нарушението.

VIII. Заключение

81. Предвид гореизложените съображения предлагам на Съда обаче да постанови, че не е компетентен да отговори на въпроса, поставен от белгийския касационен съд.