



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 11. července 2019¹

Spojené věci C-469/18 a C-470/18

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Zdanění – Právo na účinnou právní ochranu – Soudní přezkum daňového výměru – Pravomoc Soudního dvora k rozhodnutí ve věcech týkajících se vyměření daně z příjmů – Použití důkazního prostředku, který byl údajně získán porušením práva na respektování soukromého a rodinného života, ze strany daňové správy – Povinnost soudce k takovým důkazům nepřihlížet“

I. Úvod

1. Uplatňuje členský stát právo Unie, pokud jeho daňové orgány použijí jako podklad k vyměření daně z příjmů důkazní prostředek, který získaly vyšetřovací orgány po odhalení karuselového podvodu s DPH? Nebo jinými slovy: má porušení základních práv Evropské unie při shromažďování důkazů za následek zákaz použití důkazů pro účely vyměření daně z příjmů? To jsou v zásadě otázky, jimiž se musí Soudní dvůr zabývat na základě dvou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce, které mu předložil belgický Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie).

2. Uvedené žádosti byly předloženy v souvislosti s trestním vyšetřováním, v jehož rámci vydalo Lucembursko Belgii důkazní prostředek, přičemž bylo porušeno ustanovení mezinárodní úmluvy vyžadující, aby o vydání důkazního prostředku rozhodl soud. Uvedený důkazní prostředek byl v každém případě použit pro účely výměrů daně z příjmů. Navrhovatelé v řízení o kasačním opravném prostředku (dále jen „navrhovatelé“) napadají v původních řízeních pouze výměry daně z příjmů.

3. Předmětem sporu tedy je, zda se Listina základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“) – konkrétně její článek 47 – uplatní v rámci vyměření daně z příjmů. Tato otázka jde nad rámec hojně diskutovaného² rozsudku ve věci Åkerberg Fransson z roku 2013³. V uvedené věci Soudní dvůr rozhodl, že trestní řízení, jehož předmětem je podvod s DPH, představuje „uplatňování práva Unie“ ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny. Nyní je třeba ověřit, zda i vyměření daně z příjmů představuje uplatňování práva Unie, jestliže je použit důkazní prostředek, který byl získán v přípravné fázi trestního řízení, které bylo zahájeno na základě podezření z podvodu s DPH.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Viz např. argumentace BVerfG (Spolkového ústavního soudu), rozsudek ze dne 24. dubna 2013, protiteroristická databáze [1 BVR 1215/07, BVerfGE (rozhodnutí Spolkového ústavního soudu) 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, bod 91].

3 – Rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

II. Právní rámec

A. Mezinárodní právo

4. Mezi Belgickým královstvím, Lucemburským velkovévodstvím a Nizozemským královstvím existuje Úmluva o vydávání a právní pomoci v trestních věcech, podepsaná v Bruselu dne 27. června 1962 (dále jen: „Úmluva států Benelux“).

5. Článek 20 odst. 1 a 2 uvedené Úmluvy zní takto:

„1. Na žádost dožadující strany zajistí dožadovaná strana, umožňuje-li to vnitrostátní právo, předměty, které

a) mohou sloužit jako důkazní prostředky,

b) byly získány trestným činem a byly nalezeny před předáním nebo po předání zatčené osoby, a vydá je.

2. K vydání může dojít pouze se svolením poradního senátu soudu prvního stupně, v jehož obvodu se uskutečnila prohlídka a zajištění věcí. Poradní senát rozhodne, zda se zajištěné předměty vydají dožadující straně zcela nebo zčásti. Senát může nařídit vrácení předmětů, které přímo nesouvisejí se skutkem, který je kladen za vinu podezřelé osobě, a rozhodne případně o námitkách třetích osob, které měly předmět ve své držbě, nebo jiných oprávněných osob.“

6. Článek 24 odst. 2 uvedené Úmluvy stanoví:

„Žádosti o právní pomoc, které směřují k prohlídce nebo zajištění věcí, se však vyřizují pouze u činů, které mohou vést na základě této Úmluvy k vydání, a to s výhradou čl. 20 odst. 2.“

B. Belgické právo

7. Belgické daňové právo nestanoví absolutní zákaz použití protiprávně získaných důkazů. Kasační soud však vytvořil judikaturu označovanou jako tzv. daňový Antigoon [obr tohoto jména z legendy, na níž odkazuje název města Antverpy]. Podle uvedené judikatury je použití protiprávně získaných důkazů v daňových věcech nepřípustné pouze v případě, že příslušné listinné důkazy byly získány takovým způsobem, že je jejich použití třeba za všech okolností považovat za nepřípustné, nebo pokud jejich použití porušuje právo daňového poplatníka na spravedlivý proces. To musí soud posoudit v rámci celkového zvážení všech okolností daného případu.

III. Skutkový stav a původní řízení

8. Navrhovatelé v řízení o kasačním opravném prostředku jsou jednatele belgických obchodních a distribučních společností působících na trhu s počítači a počítačovým příslušenstvím.

9. Bijzondere Belastinginspectie (belgická zvláštní daňová inspekce) zahájila v roce 1995 šetření proti výše zmíněným společnostem v souvislosti s karuselovým podvodem s DPH. Na základě podnětu belgické zvláštní daňové inspekce bylo v roce 1996 proti těmto společnostem navíc zahájeno vyšetřování v rámci trestního řízení. Z příslušných žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce jednoznačně nevyplývá, zda se toto šetření a vyšetřování týkalo krácení daně z přidané hodnoty nebo krácení daně z příjmů.

10. V rámci trestního vyšetřování se belgické orgány činné v trestním řízení obrátily na Lucemburské velkovévodství se žádostí o právní pomoc, na jejímž základě došlo dne 15. července 1998 k zajištění bankovních záznamů u jedné lucemburské banky. Zajištění uvedených dokumentů byl kromě lucemburského vyšetřujícího soudce přítomen i soudce z Belgie.

11. Lucemburské orgány vydaly takto získané dokumenty belgickým orgánům činným v trestním řízení, aniž bylo vyžádáno – natož uděleno – svolení příslušného lucemburského soudu v souladu s čl. 20 odst. 2 Úmluvy států Beneluxu.

12. Belgické orgány činné v trestním řízení umožnily belgickým daňovým orgánům nahlédnout do trestního spisu. Na základě takto získaných informací zaslaly belgické daňové orgány navrhovatelům v letech 1999 a 2000 rozhodnutí o opravě daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997 a 1998. Daňové orgány zdanily částky převedené na lucemburský účet navrhovatelů jako hrubé zisky z podnikání a samostatně výdělečné činnosti.

13. Belgický finanční soud prvního stupně, který rozhodoval o opravných prostředcích podaných navrhovatelem proti uvedeným rozhodnutím, prominul navrhovatelům převážnou část dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob.

14. Na základě odvolání, které podali odpůrci v řízení o kasačním opravném prostředku v příslušných původních řízeních, zrušil odvolací soud rozsudek soudu prvního stupně v části, kterou byla navrhovatelům prominuta dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob. Podle názoru odvolacího soudu nebyly dány předpoklady pro zákaz použití důkazů podle výše zmíněné belgické judikatury označované jako „daňový Antigoon“. Proti tomuto rozsudku podali navrhovatelé kasační stížnost u Kasačního soudu.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

15. Usneseními ze dne 28. června 2018 předložil Kasační soud Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat článek 47 Listiny v tom smyslu, že v souvislosti s daní z přidané hodnoty za všech okolností brání použití důkazních prostředků, které byly získány porušením práva na respektování soukromého života zaručeného v článku 7 Listiny, nebo připouští vnitrostátní právní úpravu, podle které soud, který musí rozhodnout, zda lze použít takový důkaz jako základ pro výměr DPH, musí provést zvážení, jak je popsáno v bodě 4 předkládacího rozhodnutí (viz výše bod 7)?“

16. Rozhodnutím ze dne 6. září 2018 nařídil předseda Soudního dvora spojení věcí C-469/18 a C-470/18 pro účely písemné a ústní části řízení a pro účely rozsudku.

17. V řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem předložili písemné vyjádření navrhovatelé, Belgické království, Italská republika, Nizozemské království a Evropská komise.

V. Přípustnost předběžné otázky

18. Nejprve je třeba vyjasnit, zda je předběžná otázka přípustná. Kasační soud se totiž výslovně dotazuje, zda je možné použít určité důkazní prostředky „k vyměření daně z přidané hodnoty“. Předmětem sporu v původních řízeních však nejsou výměry daně z přidané hodnoty, nýbrž výměry daně z příjmů. Předběžná otázka by tedy zjevně neměla žádný vztah k předmětu původního řízení, byla by hypotetické povahy, a tudíž by nebyla přípustná⁴.

4 – Viz nedávný rozsudek ze dne 28. března 2019, Verlezza a další (C-487/17 až C-489/17, EU:C:2019:270, bod 29 a citovaná judikatura).

19. Podle ustálené judikatury přísluší Soudnímu dvoru, aby v rámci spolupráce s vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU poskytl předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší, aby otázku, která je mu předložena, případně přeformuloval⁵.

20. Kasační soud nemohl mít ve své předběžné otázce na mysli použití důkazů k vyměření daně z přidané hodnoty, neboť v příslušných žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce se nehovoří o výměrech daně z přidané hodnoty, nýbrž výhradně o výměrech daně z příjmů. Použití výrazu „výměr daně z přidané hodnoty“ lze zřejmě přičíst redakčnímu přehlédnutí, a je proto nutno jej nahradit výrazem „výměr daně z příjmů“.

21. Kasační soud se dále dotazuje, zda je přípustné použít důkazy k uvedenému vyměření daně „ve vztahu k dani z přidané hodnoty“. Souvislost mezi výměrem daně z příjmů a daní z přidané hodnoty lze v projednávané věci spatřovat pouze v tom, že podnětem pro zahájení šetření v rámci daňového řízení a vyšetřování v rámci trestního řízení bylo podezření z podvodu s DPH, v jehož důsledku byly shromážděny důkazy, které byly použity k vyměření daně z příjmů.

22. Soudní dvůr proto může předběžnou otázku přeformulovat takto: je třeba vykládat článek 47 Listiny tak, že za všech okolností brání použití důkazních prostředků, které byly získány porušením článku 7 Listiny v přípravné fázi trestního řízení zahájeného na základě podezření z podvodu s daní z přidané hodnoty, pro účely vyměření daně z příjmů, nebo připouští takový výklad, podle kterého soud, který musí rozhodnout, zda lze použít takový důkaz jako základ pro výměr daně z příjmů, musí zvážit všechny okolnosti daného případu?

23. Takto přeformulovaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

VI. Pravomoc Soudního dvora

24. Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce podle čl. 267 odst. 1 písm. a) SFEU však rozhoduje o výkladu unijního práva. V projednávané věci je však sporné, zda je Listina relevantní z časového (body 25 a následující) a věcného hlediska (body 30 a následující).

A. Časová působnost Listiny

25. Nejprve je třeba vyjasnit, zda je Listina, která nabyla účinnosti dne 1. prosince 2009, použitelná *ratione temporis* na porušení procesních předpisů, k němuž údajně došlo v roce 1998.

26. Ve věci Sabou, která se rovněž týkala přímých daní, Soudní dvůr na jedné straně rozhodl, že Listinu nelze použít, jelikož řízení o vzájemné pomoci, v jehož důsledku byl vydán dodatečný daňový výměr, který byl předmětem sporu v původním řízení, bylo ukončeno dříve, než Listina nabyla účinnosti⁶.

27. Daňových výměrů vydaných před 1. prosincem 2009 se na druhé straně týkala například i věc Åkerberg Fransson. V uvedené věci se ovšem musel soudce trestního soudu při rozhodování řídit zásadou *ne bis in idem*. Tento okamžik spadal do časové působnosti Listiny.

5 – Nedávné rozsudky ze dne 11. března 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, bod 46), ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 18), a ze dne 28. února 2013, Petersen a Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 23).

6 – Rozsudek ze dne 22. října 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, bod 25), který následoval mé stanovisko přednesené v téže věci (EU:C:2013:370, bod 34).

28. Podobné skutkové okolnosti existují i v projednávané věci. Ačkoli ke shromáždění důkazů došlo v roce 1998, otázka použití důkazů vyvstává pro vnitrostátní soud v okamžiku jeho rozhodnutí, a tedy po nabytí účinnosti Listiny.

29. Zatímco – jako například ve věci Sabou popsané v bodě 26 – informace vztahující se k žádosti o vzájemnou pomoc a případnou součinnost při formulaci žádosti pozbude významu v okamžiku ukončení řízení o vzájemné pomoci, případný zákaz týkající se shromažďování důkazů bude i nadále relevantní pro zvážení okolností z hlediska zákazu použití důkazů. Listina je tudíž na projednávanou věc použitelná *ratione temporis*.

B. Věcná působnost Listiny

30. Rozsah působnosti Listiny je vymezen v jejím článku 51. Podle odstavce 1 věty první uvedeného článku se ustanovení Listiny vztahují na členské státy pouze v případě, že uplatňují právo Unie.

31. V této souvislosti již Soudní dvůr konstatoval, že vnitrostátní právní úpravu, která nespadá do rámce unijního práva, nemůže posoudit z hlediska Listiny⁷.

32. Několik účastníků řízení zpochybňuje pravomoc Soudního dvora z důvodu nepoužitelnosti Listiny na projednávanou věc. Belgie i Komise mají za to, že není dána pravomoc Soudního dvora, jelikož vydání výměrů daně z příjmů údajně nepředstavuje uplatňování práva Unie. I sám Kasační soud upozorňuje na to, že se projednávaná věc „týká daně z příjmů, kterou unijní právo neupravuje“⁸.

33. V projednávané věci přicházejí v úvahu dvě hlediska, na nichž by bylo přesto možné založit působnost Listiny: kromě vzájemné pomoci (body 34 a následující) je to v projednávané věci především harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci unijního práva (body 38 a následující).

1. Uplatňování práva Unie v rámci vzájemné pomoci?

34. O uplatňování práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny by se předně mohlo jednat v případě, že důkazní prostředek by byl získán prostřednictvím vzájemné pomoci dle směrnice 77/799 (dále jen „směrnice o vzájemné pomoci“)⁹.

35. Směrnice o vzájemné pomoci upravuje pouze správní spolupráci v oblasti daní, nikoli však právní pomoc v trestních věcech, jako například Úmluva států Beneluxu. Pomoc, kterou si vzájemně poskytují správní orgány, se v dané věci omezuje na spolupráci členských států z hlediska výměny informací, kdežto v rámci právní pomoci v trestních věcech lze provést specifická opatření v rámci vyšetřování za účelem získání důkazů.

7 – Rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 19), ze dne 30. dubna 2014, Pfleger a další (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 33), ze dne 27. března 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, bod 29), ze dne 6. října 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, bod 26), ze dne 30. června 2016, Toma a Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, bod 23), a ze dne 8. prosince 2016, Eurosaneamientos a další (C-532/15 a C-538/15, EU:C:2016:932, bod 52).

8 – Bod 11 předmětných žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

9 – Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), která byla mezitím zrušena směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1); v této souvislosti viz např. projednávané věci C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, a C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

36. Na jedné straně je pravda, že vydání bankovních záznamů, které je předmětem sporu, jde nad rámec pouhé výměny informací uskutečňované v rámci vzájemné pomoci správních orgánů. Předmětné důkazní prostředky byly naopak zajištěny na základě žádosti o právní pomoc. Na druhé straně v době, kdy byly důkazy shromážděny (tj. v roce 1998), nebyla právní pomoc v trestních věcech dosud harmonizována¹⁰.

37. V projednávané věci tudíž nelze na základě poskytnuté vzájemné pomoci předpokládat, že bylo uplatňováno právo Unie.

2. Vyměření daně z příjmů jako uplatňování práva Unie?

38. Bylo by tudíž nutné, aby vyměření daně z příjmů bylo možné považovat za uplatnění práva Unie. Jelikož tuto oblast unijní právní předpisy neupravují, vyměření daně z příjmů se v zásadě za uplatňování práva Unie nepovažuje.

39. Oblast daní z příjmů je upravena pouze selektivně prostřednictvím sekundárních právních předpisů přijatých na základě článku 115 SFEU (směrnice o mateřských a dceřiných společnostech¹¹, směrnice o fúzích¹², směrnice o úrocích a licenčních poplatcích¹³, směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem¹⁴). Přímé daně jinak podle ustálené judikatury spadají do pravomoci členských států¹⁵. V případě daně z příjmů fyzických osob, která je předmětem sporu v původních řízeních, se jedná o přímou daň z příjmů, ve vztahu k níž má Belgie dle uvedených rozhodnutí výlučnou pravomoc.

40. Projednávaná věc je však specifická v tom, že k vyměření daně z příjmů byl použit důkazní prostředek, který získaly belgické orgány činné v trestním řízení v přípravné fázi trestního řízení, jež bylo zahájeno na základě podezření z podvodu s daní z přidané hodnoty.

10 – Viz nyní směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/41/EU ze dne 3. dubna 2014 o evropském vyšetřovacím příkazu v trestních věcech (Úř. věst. 2014, L 130, s. 1).

11 – Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8).

12 – Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (Úř. věst. 2009, L 310, s. 34).

13 – Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. 2003, L 157, s. 49; Zvl. vyd. 09/01, s. 380).

14 – Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1).

15 – Rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 19), ze dne 25. října 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, bod 10), a nejnověji ze dne 19. prosince 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, bod 15).

a) Právní předpisy týkající se DPH jako uplatňování práva Unie

41. Pokud by právními akty napadenými v příslušných původních řízeních byly výměry daně z přidané hodnoty, uplatňování práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny by bylo možné předpokládat. Soudní dvůr totiž jednak rozhodl, že z článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice 2006/112 (dále jen: „směrnice o DPH“) ¹⁶ a z čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši ¹⁷. Dodatečné vyměření DPH v návaznosti na zjištění zneužívající praktiky tak představuje uplatňování práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny ¹⁸.

42. Sankce, jejichž prostřednictvím je zajišťován správný výběr daně z přidané hodnoty a které v souladu s článkem 325 SFEU slouží k boji proti podvodům, na druhé straně představují „uplatňování práva Unie“ ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, ačkoli právo Unie neobsahuje ani ustanovení týkající se daňového práva trestního ani ustanovení o správních sankcích ¹⁹.

43. Ze skutkových okolností vylíčených Kasačním soudem nevyplývá, jaká opatření založená na právních předpisech týkajících se daně z přidané hodnoty Belgie z důvodu podvodu s DPH přijala a jaké trestněprávní sankce v této souvislosti uložila. Předmětem předběžných otázek jsou pouze opatření vyplývající z právních předpisů o daních z příjmů, tedy výměry daně z příjmů.

b) Shromažďování důkazních prostředků v přípravné fázi trestního řízení na základě podezření z podvodu s DPH jako uplatňování práva Unie?

44. Důkazní prostředek, který byl použit jako podklad k vyměření daně z příjmu, si však daňové orgány neopatřily v rámci svého vlastního šetření. Pochází naopak z přípravné fáze trestního řízení, které bylo zahájeno z podnětu belgické zvláštní daňové inspekce v souvislosti s karuselovým podvodem s DPH. Toto opatření důkazu v rámci přípravné fáze trestního řízení by mohlo představovat uplatňování práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny.

45. Trestní právo tvoří samotné jádro národní svrchovanosti ²⁰. Unie má v této oblasti pouze omezenou pravomoc (článek 83 a čl. 325 odst. 4 SFEU). Hmotné a procesní trestní právo členských států nebylo jinak na úrovni Unie harmonizováno ²¹. Proto i pravomoc v oblasti trestního práva v zásadě i nadále přísluší členským státům.

16 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1); v době, kdy došlo ke karuselovému podvodu s DPH, který je podstatou skutkových okolností projednávané věci, však ještě platila Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

17 – Rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25), ze dne 20. března 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18), a ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 33).

18 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 67). Srov. stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve věci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, bod 52).

19 – Rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, body 26 a 27), ze dne 5. dubna 2017, Orsi a Baldetti (C-217/15 a C-350/15, EU:C:2017:264, bod 16), a ze dne 20. března 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, bod 21).

20 – Viz stanovisko generálního advokáta Y. Bota přednesené ve věci Oğňanov (C-554/14, EU:C:2016:319, bod 121).

21 – Rozsudek ze dne 27. května 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, bod 76).

46. Ve věci Åkerberg Fransson však Soudní dvůr ve vztahu k řízení před trestním soudem, jehož předmětem byly trestné činy v oblasti DPH, rozhodl, že za uplatňování práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny je třeba považovat nejen daňové sankce, ale i trestní stíhání pro daňový únik zahájené na základě uvedení nesprávných údajů vztahujících se k DPH²². Skutečnost, že vnitrostátní právní předpisy, na nichž jsou založeny uvedené daňové sankce a trestní stíhání, nebyly přijaty k provedení směrnice o DPH, není vzhledem k závazkům vyplývajícím ze směrnice o DPH, čl. 4 odst. 3 SEU a článku 325 SFEU relevantní²³.

47. Soudní dvůr následně rozvinul zásadu efektivity trestního stíhání pro trestné činy týkající se daně z přidané hodnoty²⁴. Podle zásady efektivity trestního stíhání vedeného v souvislosti s trestnými činy týkajícími se daně z přidané hodnoty jsou členské státy povinny účinně stíhat případy porušení směrnice o DPH.

48. Podle Soudního dvora²⁵ je však třeba respektovat zásadu efektivity trestního stíhání vedeného v souvislosti s trestnými činy týkajícími se daně z přidané hodnoty nejen během řízení před trestním soudem, ale i v průběhu přípravného stadia řízení od okamžiku, „v němž je vzneseno obvinění proti dotčené osobě“, resp. „v němž je proti dotyčnému vzneseno obvinění“.

49. Z judikatury ale jednoznačně nevyplývá, na jaký konkrétní okamžik se tím odkazuje. Rozhodným okamžikem by mohlo být jednak oficiální vyrozumění příslušného subjektu o obvinění z trestného činu²⁶. Takové oznámení o zahájení přípravného řízení však není stanoveno ve všech právních řádech. V případě zastavení přípravného řízení se obviněný za jistých okolností nemusí vůbec dozvědět, že vůči němu bylo přípravné řízení vedeno. Pokud by takové oznámení bylo v této souvislosti relevantní, pak by bylo na vyšetřovacích orgánech, aby určily okamžik, od kterého se lze dovolat základní právy zakotvených v Listině.

50. V tomto ohledu musí stačit, že z předmětných spisů vyplývá, že vyšetřování v rámci trestního řízení bylo zahájeno za účelem stíhání daňového podvodu s DPH. Tento okamžik lze spolehlivě určit. Od tohoto okamžiku je tedy příslušný orgán vázán základními právy Evropské unie i během vyšetřování prováděného v rámci trestního řízení.

51. V projednávané věci však není jasné, zda k vyšetřování v rámci trestního řízení a ke shromáždění důkazů došlo v rámci stíhání podvodu s DPH, nebo v rámci stíhání podvodu s daní z příjmů. Tuto nejasnost by měl Kasační soud vyjasnit v zásadě poté, co bude ukončeno řízení o předběžné otázce.

52. Vzhledem k tomu, že je však tato otázka zásadní již pro posouzení přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, navrhuji, aby Soudní dvůr v této souvislosti uplatnil domněnku formulovanou v rámci ustálené judikatury, totiž že se v případě pochybností předběžná otázka považuje za podstatnou pro rozhodnutí²⁷.

22 – Rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 27).

23 – Viz rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 28).

24 – Rozsudek ze dne 17. ledna 2019, Dzivev a další (C-310/16, EU:C:2019:30, výroková část a body 39 a 41).

25 – Rozsudky ze dne 5. června 2018, Kolev a další (C-612/15, EU:C:2018:392, bod 71), a ze dne 17. ledna 2019, Dzivev a další (C-310/16, EU:C:2019:30, bod 33).

26 – Viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva (ESLP) ze dne 10. září 2010, McFarlane proti Irsku (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), který se týkal čl. 6 odst. 1 EÚLP.

27 – Viz pouze rozsudky ze dne 12. února 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, bod 27), a ze dne 6. října 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, bod 25).

53. Ze skutkových okolností, které vylíčil Kasační soud ve svých žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce, totiž v každém případě vyplývá, že k vydání předmětných výměrů daně z příjmů byly jako podklad použity důkazy shromážděné v přípravném řízení, jež bylo zahájeno z podnětu daňového orgánu, který předtím zahájil šetření v souvislosti s karuselovým podvodem s DPH. V dalším průběhu řízení se tedy bude mít za to, že ke shromáždění důkazů v rámci přípravné fáze trestního řízení došlo v souvislosti se stíháním podvodu s DPH.

c) Použití takto získaných důkazních prostředků pro účely vyměření daně z příjmů jako uplatňování práva Unie?

54. K podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však nevedlo ani šetření prováděné daňovými orgány na základě karuselového podvodu s DPH, ani vyšetřování prováděné v rámci trestního řízení.

55. Vyplývá však nyní z judikatury Soudního dvora po vydání rozsudku ve věci Åkerberg Fransson, že členský stát uplatňuje právo Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny i tehdy, pokud jsou jako podklad k vydání výměru daně z příjmů použity důkazní prostředky, které byly opatřeny již dříve v přípravné fázi trestního řízení vedeného pro podezření z podvodu s DPH?

56. Podle ustálené judikatury Soudního dvora předpokládá pojem „uplatňování práva Unie“ ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny existenci určitého stupně souvislosti mezi aktem práva Unie a dotčeným vnitrostátním opatřením, která jde nad rámec příbuznosti dotyčných oblastí nebo nepřímého dopadu jedné oblasti na druhou²⁸.

57. Pro určení, zda členský stát uplatňuje právo Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, je podle judikatury Soudního dvora třeba kromě dalších skutečností ověřit, zda má dotčená vnitrostátní právní úprava za cíl provádět ustanovení práva Unie, jakou má tato právní úprava povahu a zda sleduje jiné cíle, než které zahrnuje právo Unie, i když může toto právo nepřímo ovlivnit, a zda existuje unijní úprava zvláštní pro tuto oblast nebo způsobit ji ovlivnit²⁹.

58. Pro domněnku, že se jedná o uplatňování práva Unie, hovoří pouze skutečnost, že účel, k němuž se daný důkazní prostředek nakonec použije, nic nemění na případném porušení předpisů při shromažďování důkazů. Pokud byly důkazy shromážděny v rámci oblasti, na niž se vztahuje právo Unie, bylo by možné argumentovat, že se v takovém případě musí právo Unie vztahovat i na použití důkazů.

59. Uplatňování práva Unie při shromažďování důkazů by se pak fakticky vztahovalo i na oblasti, v rámci nichž se dané důkazy použijí, a to i v případě, kdy tyto oblasti – v tomto případě vyměření daně z příjmů – nejsou součástí práva Unie. Takový výklad by byl mnohem širší než výklad pojmu „uplatňování práva Unie“ provedený ve věci Åkerberg Fransson. V uvedené věci bylo totiž argumentováno článkem 325 SFEU a souvislostí mezi trestním řízením vedeným kvůli podvodu s DPH a účinným výběrem daně z přidané hodnoty. Tuto argumentaci nelze ve vztahu k účinnému provádění předpisů o dani z příjmů použít.

28 – Rozsudky ze dne 6. března 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24), ze dne 10. července 2014, Julián Hernández a další (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 34), a ze dne 6. října 2016, Paoletti a další (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 14); naposledy viz stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe přednesené ve věci Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, bod 43, poznámka pod čarou 36), a stanovisko generálního advokáta M. Bobka přednesené ve věci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, bod 45); nebo, jak konstatoval Spolkový ústavní soud v reakci na rozsudek ve věci Åkerberg Fransson: „k tomu, aby byly členské státy vázány základními právy Evropské unie zakotvenými v Listině základních práv (EU), [nestačí] jen to, aby existovala jakákoli věcná souvislost mezi ustanovením [vnitrostátního práva] a čistě teoretickým rozsahem působnosti práva Unie nebo aby existoval ryze faktický dopad na právo Unie“, Spolkový ústavní soud (BVerfG), rozsudek ze dne 24. dubna 2013, protiteroristická databáze [1 BVR 1215/07, BVerfGE (rozhodnutí Spolkového ústavního soudu) 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, bod 91].

29 – Rozsudky ze dne 6. března 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 25), a ze dne 10. července 2014, Julián Hernández a další (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 37), a naposledy usnesení ze dne 7. září 2017, Demarchi Gino a Garavaldi (C-177/17 a C-178/17, EU:C:2017:656, bod 20).

60. Proti tomuto řešení hovoří i skutečnost, že za skutkových okolností, které jsou dány v projednávané věci, záleží na náhodě, zda daňové orgány, resp. orgány činné v trestním řízení provádějí šetření, resp. vyšetřování z důvodu krácení daně z příjmů, nebo podvodu s DPH. V mnoha případech je podvod s DPH (tj. nepřiznání zdanitelných plnění) spojen s podvodem s daní z příjmů (tj. nepřiznání zdanitelných příjmů).

61. Pokud by rozhodnutí otázky, zda budou veškerá opatření později přijatá příslušnými orgány považována za uplatňování práva Unie, záviselo jen na náhodě spočívající v tom, zda bylo vyšetřování zahájeno z důvodu krácení daně z příjmů, nebo z důvodu krácení daně z přidané hodnoty, odporovalo by to shora uvedené judikatuře Soudního dvora³⁰.

62. A to zaprvé z toho důvodu, že cílem členských států při vyměřování daně z příjmů není uplatňování práva Unie. Právní předpisy týkající se daní z příjmů rovněž neslouží k provádění závazků stanovených právem Unie, ale spadají do pravomoci členských států, jak bylo popsáno výše v bodech 38 a následujících.

63. Zadruhé vnitrostátní předpisy týkající se daní z příjmů sledují již ze své povahy jiné cíle než cíle sledované právem Unie. Závazky členských států týkající se vlastních zdrojů Unie podle článku 325 SFEU se sice vztahují na všechny součásti vnitrostátního práva, jejichž prostřednictvím jsou tyto závazky plněny³¹. V případě daní z příjmů se však nejedná o vlastní zdroje Unie, ale zdroje jednotlivých členských států.

64. Zatřetí kromě sekundárních právních předpisů uvedených v bodě 39, neexistuje žádná zvláštní pro právní úprava pro oblast daní z příjmů. Nebylo by ani rozumně předvídatelné, ani z funkčního hlediska nezbytné, aby k předpokladu, že je uplatňováno právo Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny, stačila existence případného nepřímého dopadu právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty na právní předpisy týkající se daní z příjmů.

65. Pokud by bylo možné založit působnost práva Unie na jakémkoli nepřímém dopadu právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty na právní předpisy týkající se daní z příjmů, bylo by v konečném důsledku prakticky nemožné určit těch několik málo zbývajících oblastí práva týkajícího se daní z příjmů, které je třeba posuzovat výhradně podle vnitrostátního práva. Zejména nepřiznání plnění podléhajících DPH je zpravidla nepřímo spojeno s nepřiznáním příjmů, které podléhají dani z příjmů. V konečném důsledku by tak členské státy pozbyly své pravomoci v oblasti přímých daní, které jim za současného stavu vývoje práva Unie dosud náležejí.

66. To tedy znamená, že pokud jsou k vyměření daně z příjmů použity důkazy, které byly opatřeny v přípravné fázi trestního řízení zahájeného pro podezření z trestných činů týkajících se DPH, nejedná se o uplatňování práva Unie ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny.

67. Jak nedávno správně konstatoval generální advokát H. Saugmandsgard Øe, neznamená to však, že by v ochraně základních práv občanů Unie vznikla mezera. Ti mají ve vztahu k vyměření daně z příjmů nadále k dispozici vnitrostátní prostředky nápravy, včetně základních práv upravených na vnitrostátní úrovni, a pokud je vyčerpají, mohou podat stížnost k ESLP³².

30 – Rozsudky ze dne 6. března 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, bod 24), ze dne 10. července 2014, Julián Hernández a další (C-198/13, EU:C:2014:2055, bod 34), a ze dne 6. října 2016, Paoletti a další (C-218/15, EU:C:2016:748, bod 14).

31 – Stanoviska generálního advokáta M. Bobka přednesené ve věci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, body 26 až 65) a ve věci Dzivev a další (C-310/16, EU:C:2018:623, bod 68).

32 – Stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe přednesené ve věci Evropská komise proti Maďarsku (poživací práva k zemědělské půdě) (C-235/17, EU:C:2018:971, bod 109).

3. Dílčí závěr

68. Celkově lze konstatovat, že Listinu nelze z věcného hlediska použít na projednávanou věc. Soudní dvůr tudíž nemá pravomoc k projednání předmětné žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

VII. Podpůrně: Obsahové posouzení předběžné otázky

69. V případě, že by měl Soudní dvůr nicméně za to, že má pravomoc k projednání žádosti a že vyměření daně z příjmů představuje uplatňování práva Unie, Kasační soud se v projednávané věci v podstatě táže, zda článek 47 Listiny brání použití protiprávně získaných důkazů, nebo zda připouští, aby vnitrostátní soud zvážil příslušné okolnosti. Kasační soud v této souvislosti žádá zejména o upřesnění příslušných pasáží rozsudku ve věci *WebMindLicenses*³³.

70. Rozsudek ve věci *WebMindLicense* se týkal požadavku, aby důkazy, na kterých je založeno rozhodnutí představující uplatnění unijního práva (v projednávané věci tedy výměr DPH), nebyly získány v rozporu s právy zaručenými právem Unie a zejména Listinou³⁴.

71. V této souvislosti Soudní dvůr konstatoval, že tento požadavek je splněn, jestliže soud rozhodující o žalobě proti tomuto rozhodnutí je oprávněn přezkoumat, zda byly důkazy, na kterých je založeno toto rozhodnutí, získány v souladu s právy zaručenými unijním právem³⁵.

72. Soudní dvůr se tedy v rozsudku ve věci *WebMindLicenses* vyjádřil pouze k tomu, že vnitrostátní soud musí přezkoumat zákonnost postupu, kterým byly tyto důkazy získány. Z uvedeného rozsudku naopak – v rozporu s názorem navrhovatelů – nevyplývá, zda má porušení práva při shromažďování důkazů automaticky za následek zákaz použití těchto důkazů, nebo zda vnitrostátní soud může provést zvážení skutkových okolností věci.

73. V této souvislosti je předně třeba připomenout, že právo Unie nestanoví pravidla týkající se shromažďování a použití důkazů v rámci trestního řízení v oblasti DPH, a pravomoc v této oblasti tak v zásadě náleží jednotlivým členským státům³⁶. Postupy používané v rámci trestního řízení k postihování případů porušování předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty tudíž spadají do procesní a institucionální autonomie členských států. To platí tím spíše pro použití důkazů k vyměření daně z příjmů, pokud byly tyto důkazy shromážděny v přípravné fázi trestního řízení, jehož předmětem jsou trestné činy týkající se DPH.

74. Tato autonomie je však při uplatňování práva Unie omezena základními právy a zásadou proporcionality a dále zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity³⁷.

75. S ohledem na výše uvedené však nic nenasvědčuje tomu, že by zásady rovnocennosti a efektivity bránily tomu, aby vnitrostátní soud provedl příslušné zvážení v případě předpokladu zákazu použití důkazů.

76. Není zjevné ani žádné porušení základních práv. Z článku 47 Listiny nevyplývá automatický zákaz použití důkazů.

33 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, body 86 až 89).

34 – Srov. rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 87).

35 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 88).

36 – Viz rozsudky ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 65), ze dne 2. května 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, bod 25), a ze dne 17. ledna 2019, *Dzivev a další* (C-310/16, EU:C:2019:30, bod 24).

37 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. května 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, bod 29), a ze dne 17. ledna 2019, *Dzivev a další* (C-310/16, EU:C:2019:30, bod 30).

77. Již před nabytím účinnosti Listiny Soudní dvůr s odvoláním na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva³⁸ rozhodl, že přípustnost důkazu, který byl získán protiprávně, nelze v zásadě a z teoretického hlediska vyloučit, nýbrž je na vnitrostátním soudu, aby shromážděné důkazy vyhodnotil³⁹.

78. Základním právům je nejlépe učiněno za dost, pokud se ověří přiměřenost zásahu do těchto práv v daném konkrétním případě, jak činí vnitrostátní soudy v rámci svého zvážení (například podle pravidel zformulovaných v rámci belgické judikatury označované jako „daňový Antigoon“). Soudní dvůr v této souvislosti ve věci týkající se seznamu obsahujícího osobní údaje, jenž byl vyhotoven za účelem výběru daní, rozhodl, že vnitrostátní soudy musí případ od případu ověřit, zda skutečnosti svědčící ve prospěch legitimního zájmu na případné důvěrnosti dotčeného seznamu převažují nad ochranou práv jednotlivce⁴⁰.

79. V podobných případech, jako je projednávaná věc, bude muset vnitrostátní soud při svém zvážení okolností daného případu vzít v úvahu především to, jaký předpis byl porušen a jak závažné je dané porušení. V této souvislosti bude nutné posoudit skutečnost, že při zajištění důkazních prostředků lucemburským soudcem byl přítomen i soudce z Belgie, takže možná došlo „jen“ k porušení Úmluvy států Beneluxu, které automaticky nepředstavuje porušení článku 7 Listiny.

80. Článek 47 Listiny tudíž nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž vnitrostátní soud, který musí rozhodnout, zda lze k vyměření daně z příjmů použít důkazní prostředek, který byl získán porušením práva Unie v přípravné fázi trestního řízení, jehož předmětem jsou trestné činy vztahující se k DPH, je povinen provést zvážení okolností, přičemž musí zohlednit zejména povahu daného porušení.

VIII. Závěry

81. S ohledem na výše uvedené úvahy však navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil, že nemá pravomoc k rozhodnutí o předběžné otázce, kterou mu položil belgický Kasační soud.

38 – ESLP, rozsudky ze dne 18. března 1997, Mantovanelli proti Francii (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, § 33 a § 34), a ze dne 25. března 1999, Pélissier a Sassi proti Francii (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45)

39 – Viz rozsudek ze dne 10. dubna 2003 ve věci Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, bod 75).

40 – Rozsudek ze dne 27. září 2017 ve věci Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, bod 97).