



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 11. srpnja 2019.¹

Spojeni predmeti C-469/18 i C-470/18

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Pravo na djelotvoran pravni lijek – Sudsko ispitivanje poreznog rješenja – Nadležnost Suda u pogledu utvrđivanja poreza na dohodak – Korištenje porezne uprave dokaza koji je navodno pribavljen kršenjem prava na poštovanje privatnog i obiteljskog života – Obveza suca da zanemari taj dokaz”

I. Uvod

1. Primjenjuje li država članica pravo Unije kada se njezina porezna tijela za utvrđivanje poreza na dohodak koriste dokazom koji su istražna tijela prikupila nakon otkrića prijevare „karusel” povezane s porezom na dodanu vrijednost? Ili, drukčije rečeno, dovodi li kršenje temeljnih prava Unije prilikom prikupljanja dokaza do zabrane korištenja dokaza u okviru utvrđivanja poreza na dohodak? To su u biti pitanja kojima se treba baviti Sud povodom dvaju zahtjeva za prethodnu odluku koja je uputio belgijski Kasacijski sud.

2. Pozadina toga su kaznene istrage u okviru kojih je Luksemburg dostavio Belgiji dokaz kršeći odredbu propisanu u međunarodnom sporazumu po kojoj je samo sudac nadležan za određene mjere i odluke. Taj dokaz korišten je za rješenje o porezu na dohodak. Žalitelji u postupku pred Kasacijskim sudom u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: žalitelji u postupku pred Kasacijskim sudom) pobijaju samo taj dokaz.

3. Time se dovodi u pitanje primjena Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) – u ovom slučaju njezin članak 47. – u okviru utvrđivanja poreza na dohodak. To pitanje nadilazi presudu Åkerberg Fransson iz 2013.² godine, o kojoj se mnogo raspravljalo³. U njoj je Sud odlučio da je kazneni postupak zbog prijevare povezane s porezom na dodanu vrijednost „primjena prava Unije” u smislu članka 51. stavka 1. Povelje. Sada je potrebno ispitati je li i utvrđivanje poreza na dohodak primjena prava Unije kada se koristi dokaz koji je pribavljen u kaznenom istražnom postupku pokrenutom zbog sumnje da je počinjena prijevarena povezana s porezom na dodanu vrijednost.

¹ Izvorni jezik: njemački

² Presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105)

³ Vidjeti, primjerice, razmatranja Bundesverfassungsgerichta (Savezni ustavni sud, Njemačka), presuda od 24. travnja 2013., Protuteroristička datoteka (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, t. 91.).

II. Pravni okvir

A. Međunarodno pravo

4. Između Kraljevine Belgije, Velikog Vojvodstva Luksemburga i Kraljevine Nizozemske postoji Sporazum o izručenju i pravnoj pomoći u kaznenim stvarima (u daljnjem tekstu: Sporazum Benelux), sklopljen 27. lipnja 1962. u Bruxellesu.

5. Članak 20. stavci 1. i 2. Sporazuma Benelux glasi:

„1. Na zahtjev stranke moliteljice, ako je to dopušteno nacionalnim pravom, zamoljena stranka oduzima i predaje predmete koji:

(a) mogu služiti kao dokaz,

(b) su stečeni kaznenim djelom i pronađeni prije ili nakon predaje uhićene osobe.

2. Predaja smije uslijediti samo uz odobrenje vijeća prvostupanjskog suda u čijem je okrugu došlo do pretresa i oduzimanja. Vijeće odlučuje hoće li oduzeti predmeti u cijelosti ili djelomično biti predani stranci moliteljici. Može naložiti povrat predmeta koji nisu izravno povezani s djelom za koje se tereti osumnjičena osoba i, ako je to potrebno, odlučuje o prigovorima trećih osoba koje su bile u posjedu predmeta te ostalih osoba koje imaju pravo podnijeti prigovor.”

6. Članak 24. stavak 2. Sporazuma Benelux propisuje:

„Zahtjevi za pravnu pomoć koji se odnose na pretres i oduzimanje izvršavat će se samo kod djela koja na temelju tog sporazuma mogu dovesti do izručenja i pod uvjetom iz članka 20. stavka 2.”

B. Belgijsko pravo

7. Belgijsko porezno pravo ne predviđa apsolutnu zabranu korištenja nezakonito pribavljenih dokaza. Kasacijski sud je, međutim, razvio sudsku praksu nazvanu „porezni Antigoon”. Sukladno toj sudskoj praksi, korištenje nezakonito pribavljenih dokaza u poreznim stvarima nedopušteno je samo ako su predmetni dokazi dobiveni na takav način da se korištenje mora smatrati nedopuštenim u svim okolnostima ili ako se korištenjem krši pravo poreznog obveznika na pravično suđenje. Sud to treba ocijeniti u okviru sveukupne ocjene.

III. Činjenično stanje i glavni postupak

8. Žalitelji u postupku pred Kasacijskim sudom direktori su trgovačkih i distribucijskih društava za računala i računalni pribor u Belgiji.

9. Bijzondere Belastinginspectie (Belgijska posebna porezna inspekcija) pokrenula je 1995. istragu u vezi s prijevarom „karusel” povezanom s porezom na dodanu vrijednost protiv poduzeća žalitelja u postupku pred Kasacijskim sudom. Osim toga, povodom prijave Belgijske posebne porezne inspekcije, 1996. protiv njih je pokrenuta kaznena istraga. Iz zahtjeva za prethodnu odluku nije jasno je li se navedena istraga odnosila na utaju poreza na dodanu vrijednosti ili poreza na dohodak.

10. U okviru kaznene istrage belgijska tijela kaznenog progona uputila su zahtjev za pravnu pomoć Velikom Vojvodstvu Luksemburgu, što je dovelo do zapljene bankovnih dokumenata u jednoj luksemburškoj banci 15. srpnja 1998. Uz luksemburškog suca istrage, zapljeni je nazočio i belgijski sudac.

11. Luksemburška tijela predala su tako pribavljene dokumente belgijskim tijelima kaznenog progona, a nisu zatražila odobrenje luksemburškog suda, predviđeno u članku 20. stavku 2. Sporazuma Benelux, a kamoli da su navedeno odobrenje dobila.

12. Belgijska tijela kaznenog postupka odobrila su belgijskim poreznim tijelima uvid u kazneni spis. Na temelju tako dobivenih informacija belgijska porezna tijela poslala su žaliteljima u postupku pred Kasacijskim sudom 1999. i 2000. rješenja o ispravku prijave poreza fizičkih osoba za porezne godine 1997. i 1998. Tijela su oporezovala iznose prebačene na luksemburški račun žalitelja u postupku pred Kasacijskim sudom kao bruto dobit od trgovačke i komercijalne djelatnosti.

13. Povodom pravnih lijekova podnesenih protiv tih rješenja, belgijski prvostupanjski financijski sud žaliteljima u postupku pred Kasacijskim sudom smanjio je pretežni dio dodatnog poreza fizičkih osoba.

14. Povodom žalbe protivnika žalbe u postupku pred Kasacijskim sudom u glavnom postupku, žalbeni sud ukinuo je prvostupanjsku presudu u dijelu u kojem je odobreno smanjenje poreza fizičkih osoba. Prema njegovu mišljenju, nisu ispunjeni uvjeti za zabranu korištenja dokaza prema belgijskom „poreznom Antigoonu”. Protiv te presude žalitelji u postupku pred Kasacijskim sudom podnijeli su žalbu Kasacijskom sudu.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

15. Odlukama od 28. lipnja 2018. Kasacijski sud uputio je Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li članak 47. Povelje tumačiti na način da u odnosu na porez na dodanu vrijednost u svim okolnostima isključuje mogućnost korištenja dokaza prikupljenih kršenjem prava na poštovanje privatnog života zajamčenog člankom 7. Povelje ili dopušta nacionalne propise prema kojima sud koji odlučuje smije li se takav dokaz koristiti kao osnova za utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost mora provesti ocjenu kao što je to opisano u točki 4. odluke kojom se upućuje prethodno pitanje (vidjeti gore točku 7.).”

16. Predsjednik Suda 6. rujna 2018. odlučio je spojiti predmete C-469/18 i C-470/18 radi zajedničkog pisanog i usmenog postupka i zajedničke presude.

17. U prethodnom postupku pred Sudom pisana očitavanja podnijeli su žalitelji u postupku pred Kasacijskim sudom, Kraljevina Belgija, Talijanska Republika, Kraljevina Nizozemska i Europska komisija.

V. Dopuštenost prethodnog pitanja

18. Prije svega, potrebno je razjasniti dopuštenost prethodnog pitanja. Kasacijski sud izričito pita smiju li se određeni dokazi koristiti za „utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost”. Međutim, predmet spora glavnog postupka nisu rješenja o porezu na dodanu vrijednost, nego rješenja o porezu na dohodak. U tom pogledu prethodno pitanje očito ne bi bilo u vezi s predmetom glavnog postupka, bilo bi hipotetske prirode i stoga nedopušteno⁴.

⁴ Vidjeti noviju presudu od 28. ožujka 2019., Verlezza i dr. (C-487/17 do C-489/17, EU:C:2019:270, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

19. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, stvar je Suda, u okviru postupka suradnje s nacionalnim sudovima predviđenog u članku 267. UFEU-a, da sudu koji je uputio zahtjev pruži odgovor potreban za rješenje spora. U tom pogledu potrebno je da Sud, ako je to potrebno, preoblikuje pitanje koje mu je upućeno⁵.

20. Kasacijski sud u svojem prethodnom pitanju nije mogao misliti na korištenje dokaza za utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost jer u zahtjevima za prethodnu odluku nije riječ o rješenjima o porezu na dodanu vrijednost, nego samo o rješenjima o porezu na dohodak. Izraz „utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost” je, čini se, redakcijska pogreška i stoga ga treba zamijeniti izrazom „utvrđivanje poreza na dohodak”.

21. Osim toga, Kasacijski sud postavlja pitanje dopuštenosti korištenja dokaza za navedeno utvrđenje „u odnosu na porez na dodanu vrijednost”. U ovom slučaju može se smatrati da postoji veza između utvrđivanja poreza na dohodak i poreza na dodanu vrijednost samo u tome što je sumnja na utaju poreza na dodanu vrijednost bila povod za poreznu i kaznenu istragu, zbog koje su dokazi prikupljeni i korišteni za utvrđivanje poreza na dohodak.

22. Slijedom toga, Sud može preoblikovati prethodno pitanje tako da glasi: treba li članak 47. Povelje tumačiti na način da u svim okolnostima isključuje korištenje dokaza za utvrđivanje poreza na dohodak koji su prikupljeni u kaznenoj istrazi koja je pokrenuta zbog sumnje na utaju poreza na dodanu vrijednost uz povredu članka 7. Povelje ili dopušta tumačenje prema kojem sud koji mora odlučiti smije li se takav dokaz koristiti za utvrđivanje poreza na dohodak mora provesti ocjenu u svakom pojedinačnom slučaju.

23. Tako preoblikovan, zahtjev za prethodnu odluku je dopušten.

VI. Nadležnost Suda

24. Međutim, Sud odlučuje u prethodnim postupcima sukladno članku 267. stavku 1. točki (a) UFEU-a. Ovdje je sporno je li Povelja primjenjiva u vremenskom pogledu (t. 25. i sljedeće) i u materijalnom pogledu (t. 30. i sljedeće).

A. Vremenska primjenjivost Povelje

25. Prvo treba pojasniti je li Povelja, koja je stupila na stanju 1. prosinca 2009., vremenski primjenjiva na navodnu povredu postupka iz 1998.

26. S jedne strane, Sud je u predmetu Sabou također u području izravnog oporezivanja odlučio da Povelja nije primjenjiva jer je postupak administrativne pomoći koji je doveo do dodatnog poreznog rješenja koje je ondje bilo predmet spora okončan prije stupanja na snagu Povelje⁶.

27. S druge strane, i predmet Åkerberg Fransson odnosio se na porezno rješenje iz vremena prije 1. prosinca 2009. Međutim, ondje je kazneni sudac prilikom donošenja odluke morao uzeti u obzir načelo *ne bis in idem*. Taj je datum ulazio u vremensko područje primjene Povelje.

28. Slična konstelacija postoji i ovdje. Iako su dokazi prikupljeni 1998., postavlja se pitanje ocjene dokaza za nacionalni sud u vrijeme donošenja njegove odluke i stoga nakon stupanja na snagu Povelje.

⁵ Novije presude od 11. ožujka 2008., Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, t. 46.), od 8. prosinca 2011., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, t. 18.) i od 28. veljače 2013., Petersen i Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, t. 23.)

⁶ Presuda od 22. listopada 2013., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, t. 25.), nakon mojeg mišljenja u istom predmetu (EU:C:2013:370, t. 34.)

29. Iako se – kao u predmetu Sabou, navedenom u točki 26. – informacije o zahtjevu za administrativnu pomoć i mogućem zajedničkom djelovanju pri formulaciji zahtjeva završavaju okončanjem postupka administrativne pomoći, eventualna zabrana korištenja dokaza ostaje relevantna za razmatranje zabrane ocjene dokaza. Kao rezultat toga, Povelja se u ovom slučaju vremenski primjenjuje.

B. Materijalna primjena Povelje

30. Područje primjene Povelje određeno je u njezinu članku 51. Prema stavku 1. prvoj rečenici te odredbe, Povelja se primjenjuje na države članice samo prilikom primjene prava Unije.

31. S tim u vezi, Sud je već utvrdio da ne može ocjenjivati nacionalni propis s obzirom na Povelju ako on ne spada u područje primjene prava Unije⁷.

32. Nekoliko stranaka u postupku sumnja u nadležnost Suda jer Povelja nije primjenjiva. I Belgija i Komisija mišljenja su da Sud nije nadležan jer se u slučaju donošenja rješenja o porezu na dohodak ne radi o primjeni prava Unije. Čak i Kasacijski sud upozorava na to da se u ovom predmetu „radi o porezu na dohodak, koji nije uređen pravom Unije”⁸.

33. Kako bi se ipak utemeljilo područje primjene Povelje, u obzir dolaze dvije uporišne točke: osim administrativne pomoći (t. 34. i sljedeće), to je u ovom slučaju prije svega usklađivanje poreza na dodanu vrijednost putem prava Unije (t. 38. i sljedeće).

1. Primjena prava Unije u okviru administrativne pomoći?

34. Kao prvo, primjena prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje mogla bi postojati ako je dokaz prikupljen administrativnom pomoći sukladno Direktivi 77/799 (u daljnjem tekstu: Direktiva o administrativnoj pomoći)⁹.

35. Direktiva o administrativnoj pomoći uređuje samo suradnju upravnih tijela država članica u području oporezivanja, a ne pravnu pomoć u kaznenim stvarima, kao što je to slučaj sa Sporazumom Benelux. Administrativna pomoć ograničena je na suradnju između država članica u pogledu razmjene informacija, dok u okviru pravne pomoći u kaznenim stvarima mogu biti poduzete posebne istražne radnje radi pribavljanja dokaza.

36. S jedne strane, sporna predaja bankovnih dokumenata koja je predmet spora nadilazi puku razmjenu informacija u okviru administrativne pomoći. Naprotiv, ti dokazi zaplijenjeni su na temelju zahtjeva za pravnu pomoć. S druge strane, pravna pomoć u kaznenim stvarima u vrijeme prikupljanja dokaza 1998. još nije bila usklađena¹⁰.

37. Prema tome, ne može se smatrati da u ovom predmetu postoji primjena prava Unije na temelju administrativne pomoći.

⁷ Presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 19.), od 30. travnja 2014., Pflieger i dr. (C-390/12, EU:C:2014:281, t. 33.), od 27. ožujka 2014., Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, t. 29.), od 6. listopada 2015., Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, t. 26.), od 30. lipnja 2016., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, t. 23.) i od 8. prosinca 2016., Eurosaneamientos i dr. (C-532/15 i C-538/15, EU:C:2016:932, t. 52.)

⁸ Točka 11. zahtjeva za prethodnu odluku

⁹ Direktiva Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL 1977., L 336, str. 15.), koja je u međuvremenu stavljena izvan snage Direktivom Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.); vidjeti, primjerice, još predmete u tijeku C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg i C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

¹⁰ Vidjeti sada Direktivu 2014/41/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 3. travnja 2014. o Europskom istražnom nalogu u kaznenim stvarima (SL 2014., L 130, str. 1.).

2. Utvrđivanje poreza na dohodak kao primjena prava Unije?

38. Utvrđivanje poreza na dohodak trebalo bi se stoga moći smatrati primjenom prava Unije. U načelu, utvrđivanje poreza na dohodak, zbog nepostojanja propisa Unije na tom području, ne predstavlja primjenu prava Unije.

39. Porez na dohodak zakonodavno je uređen samo sporadično sekundarnim zakonodavstvom na temelju članka 115. UFEU-a (Direktiva majka-kći¹¹, Direktiva o spajanjima¹², Direktiva o kamatama i licencijama¹³, Direktiva o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza¹⁴). Nadalje, prema ustaljenoj sudskoj praksi, izravno oporezivanje spada u nadležnost država članica¹⁵. U slučaju poreza fizičkih osoba, koji je predmet spora u glavnom postupku, radi se o izravnom porezu na dohodak, za koji je Belgija, prema tome, isključivo nadležna.

40. Posebnost je ovog predmeta u tome što je za utvrđivanje poreza na dohodak korišten dokaz koji su belgijska tijela kaznenog progona prikupila u kaznenoj istrazi pokrenutoj zbog sumnji na utaju poreza na dodanu vrijednost.

a) Pravo o porezu na dodanu vrijednost kao primjena prava Unije

41. Ako su pravni akti koji se pobijaju u glavnom postupku rješenja o porezu na dodanu vrijednost, trebalo bi pretpostaviti da postoji primjena prava Unije sukladno članku 51. stavku 1. Povelje. Naime, s jedne strane, Sud je odlučio da iz članaka 2., 250. stavka 1. i 273. Direktive 2006/112 (u daljnjem tekstu: Direktiva o porezu na dodanu vrijednost)¹⁶ te članka 4. stavka 3. UEU-a proizlazi da su države članice obvezne donijeti sve pravne i upravne propise koji mogu osigurati prikupljanje ukupnog poreza na dodanu vrijednost na svojem području¹⁷. Naknadno prikupljanje poreza na dodanu vrijednost koje proizlazi iz utvrđenja zloporabne prakse treba smatrati primjenom prava Unije, sukladno članku 51. stavku 1. Povelje¹⁸.

42. S druge strane, čak i ako pravo Unije ne sadržava odredbe o poreznom kaznenom pravu ni o upravnim sankcijama, sankcije kojima se osiguravaju pravilno prikupljanje poreza na dodanu vrijednost i borba protiv prijevara sukladno članku 325. UFEU-a su „primjena prava Unije” u smislu članka 51. stavka 1. Povelje¹⁹.

11 Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.)

12 Direktiva Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a i SCE-a iz jedne države članice u drugu (SL 2009., L 310, str. 34.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 317.)

13 Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL 2003., L 157, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 76.)

14 Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL 2016., L 193, str. 1.)

15 Presude od 7. rujna 2004., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 19.), od 25. listopada 2007., Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, t. 10.) i najnovija od 19. prosinca 2018., Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, t. 15.)

16 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.); međutim, u vrijeme razdoblja prijave „karusel” povezane s porezom na dodanu vrijednost koja je predmet ovog spora još je bila na snazi Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.)

17 Presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25.), od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, t. 18.) i od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 33.)

18 Presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 67.). Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika Bobeka u predmetu Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, t. 52.)

19 Presude od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 26. i 27.), od 5. travnja 2017., Orsi i Baldetti (C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, t. 16.) i od 20. ožujka 2018., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, t. 21.)

43. Iz činjeničnog stanja koje je priopćio Kasacijski sud nije jasno koje je mjere u vezi s pravom poreza na dodanu vrijednost i koje kaznenopravne sankcije Belgija donijela zbog utaje poreza na dodanu vrijednost. Predmet zahtjevâ isključivo su mjere u vezi s pravom poreza na dohodak, dakle rješenja o porezu na dohodak.

b) Prikupljanje dokaza u istražnom postupku na temelju sumnji na prijevaru povezanu s porezom na dodanu vrijednost kao primjena prava Unije?

44. Međutim, dokaz koji je korišten za utvrđivanje poreza na dohodak nisu prikupila porezna tijela u okviru vlastitih istražnih radnji, nego je rezultat kaznene istrage, koja je provedena na prijavu belgijske posebne porezne inspekcije u vezi s prijevaram „karusel” povezanom s porezom na dodanu vrijednost. Takvo prikupljanje dokaza u kaznenim istragama moglo bi predstavljati primjenu prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje.

45. Kazneno pravo ključno je područje nacionalnog suvereniteta²⁰. Unija na tom području ima samo ograničenu nadležnost (članak 83. i članak 325. stavak 4. UFEU-a). Nadalje, materijalno kazneno pravo i kazneno procesno pravo država članica nisu bila predmet usklađivanja na razini Unije²¹. To u načelu znači da kaznenopravna nadležnost ostaje državama članicama.

46. Međutim, Sud je u pogledu kaznenog postupka zbog kaznenih djela u vezi s porezom na dodanu vrijednost u predmetu Åkerberg Fransson odlučio da kao primjenu prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje²² treba smatrati ne samo porezne sankcije nego i kazneni postupak zbog utaje poreza zbog netočnih navoda o porezu na dodanu vrijednost. Činjenica da nisu doneseni nacionalni propisi o sankcijama i postupku za primjenu Direktive o porezu na dodanu vrijednost nije relevantna u smislu obveza koje proizlaze iz Direktive o porezu na dodanu vrijednost, članka 4. stavka 3. UEU-a i članka 325. UFEU-a²³.

47. Slijedom toga, Sud je razvio načelo djelotvornosti kaznenog progona zbog kaznenih djela povezanih s porezom na dodanu vrijednost²⁴. Prema tom načelu, države članice dužne su djelotvorno procesuirati povrede Direktive o porezu na dodanu vrijednost.

48. Prema mišljenju Suda²⁵, načelo djelotvornosti kaznenog progona zbog kaznenih djela povezanih s porezom na dodanu vrijednost treba se poštovati ne tek u sudskom kaznenom postupku, nego već i tijekom prethodnog istražnog dijela kaznenog postupka, čim je „dotična osoba izložena optužbi” odnosno čim je „protiv nje podignuta optužnica”.

49. Iz sudske prakse nije jasno na koji se konkretan trenutak to odnosi. S jedne strane, mjerodavan trenutak mogla bi biti službena obavijest nadležnog tijela o optužbama da je počinjeno kazneno djelo²⁶. Međutim, takva obavijest o otvaranju istražnog postupka nije predviđena u svim pravnim sustavima. Ako se istraga obustavi, optuženik možda neće ni znati da je protiv njega vođen istražni postupak. Ako se takva službena obavijest upotrijebi kao temelj, istražna tijela sama bi mogla odrediti trenutak od kada će se primjenjivati temeljna prava iz Povelje.

20 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika Bota u predmetu Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, t. 121.).

21 Presuda od 27. svibnja 2014., Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, t. 76.)

22 Presuda od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 27.)

23 Vidjeti presudu od 26. veljače 2013., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, t. 28.).

24 Presuda od 17. siječnja 2019., Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2019:30, izreka i t. 39. i 41.)

25 Presude od 5. lipnja 2018., Kolev i dr. (C-612/15, EU:C:2018:392, t. 71.) i od 17. siječnja 2019., Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2019:30, t. 33.)

26 Vidjeti presudu Europskog suda za ljudska prava od 10. rujna 2010., McFarlane protiv Irske (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, t. 143.), u vezi s člankom 6. stavkom 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda.

50. U pogledu toga mora biti dovoljno da iz spisa predmeta proizlazi da je pokrenuta kaznena istraga u vezi s prijevaram povezanim s porezom na dodanu vrijednost. Taj se trenutak sa sigurnošću može odrediti. Od tog je trenutka nadležno tijelo u svojoj kaznenoj istrazi vezano temeljnim pravima Unije.

51. Međutim, u ovom je predmetu nejasno jesu li kaznena istraga i prikupljanje dokaza uslijedili zbog progona prijevare povezane s porezom na dodanu vrijednost ili zbog progona prijevare povezane s porezom na dohodak. Kasacijski sud u načelu bi trebao pojasniti tu nejasnoću nakon prethodnog postupka.

52. Budući da je to pitanje relevantno već za dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku, predlažem Sudu da se pozove na presumpciju iz ustaljene sudske prakse da je prethodno pitanje u slučaju sumnje relevantno²⁷.

53. Naime, sukladno činjeničnom stanju koje je u svojem zahtjevu za prethodnu odluku naveo Kasacijski sud, jasno je da su za rješenje poreza na dohodak korišteni dokazi prikupljeni u istražnom postupku pokrenutom nakon prijave poreznog tijela, koje je istragu pokrenulo u vezi s prijevaram „karusel” povezanim s porezom na dodanu vrijednost. U tom se smislu u daljnjem tijeku pretpostavlja da su dokazi prikupljeni u sklopu kaznene istrage prijevare povezane s porezom na dodanu vrijednost.

c) Korištenje tako pribavljenih dokaza pri utvrđivanju poreza na dohodak kao primjena prava Unije?

54. Međutim, ni istraga poreznih tijela zbog prijevare „karusel” povezane s porezom na dodanu vrijednost ni kaznena istraga nisu dovele do zahtjeva za prethodnu odluku.

55. Proizlazi li ipak iz sudske prakse Suda od predmeta Åkerberg Fransson da država članica primjenjuje pravo Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje i onda kada se za rješenje o porezu na dohodak koriste dokazi koji su prethodno prikupljeni u kaznenoj istrazi zbog prijevare povezane s porezom na dodanu vrijednost?

56. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pojam „primjena prava Unije” u smislu članka 51. stavka 1. Povelje pretpostavlja postojanje veze između pravnog akta Unije i sporne nacionalne mjere koja nadilazi to jesu li dotična područja susjedna ili jedno od njih može imati neizravan učinak na drugo²⁸.

57. Kako bi se utvrdilo primjenjuje li država članica pravo Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje, prema sudskoj praksi Suda potrebno je, među ostalim, ispitati postiže li se spornim nacionalnim propisom primjena odredbi prava Unije, koji je karakter tog propisa i ostvaruju li se njime drugi ciljevi osim onih koje uređuje pravo Unije, čak i ako neizravno utječe na pravo Unije, te, nadalje, postoji li propis Unije koji je specifičan za to područje ili može na njega utjecati²⁹.

58. U prilog pretpostavci da se primjenjuje pravo Unije govori to da se eventualna povreda pri prikupljanju dokaza ne mijenja s obzirom na to za što se dokaz u konačnici koristi. Ako su dokazi prikupljeni u području primjene prava Unije, moglo bi se tvrditi da se i na njihovo korištenje primjenjuje pravo Unije.

²⁷ Vidjeti presude od 12. veljače 2009., Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, t. 27.) i od 6. listopada 2015., Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, t. 25.)

²⁸ Presude od 6. ožujka 2014., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, t. 24.), od 10. srpnja 2014., Julián Hernández i dr. (C-198/13, EU:C:2014:2055, t. 34.) i od 6. listopada 2016., Paoletti i dr. (C-218/15, EU:C:2016:748, t. 14.); vidjeti mišljenja nezavisnog odvjetnika Saugmandsgaarda Øea u predmetu Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, t. 43., bilj. 36.) i nezavisnog odvjetnika Bobeka u predmetu Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, t. 45.); ili, riječima Saveznog ustavnog suda, kao reakcija na presudu Åkerberg Fransson: „za vezivanje država članica temeljnim pravima Europske unije utvrđenima u Povelji o temeljnim pravima nije dovoljno sadržajno upućivanje na [nacionalni] propis za apstraktno polje primjene prava Unije ili isključivo činjenične učinke na njega”, BVerfG, presuda od 24. travnja 2013., Protututoristička datoteka (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, t. 91.).

²⁹ Presude od 6. ožujka 2014., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, t. 25.) i od 10. srpnja 2014., Julián Hernández i dr. (C-198/13, EU:C:2014:2055, t. 37.) i rješenje od 7. rujna 2017., Demarchi Gino i Garavaldi (C-177/17 i C-178/17, EU:C:2017:656, t. 20.)

59. Primjena prava Unije pri prikupljanju dokaza tada bi se proširila na područja u kojima se dokazi koriste, čak i ako ta područja – ovdje utvrđivanje poreza na dohodak – ne predstavljaju pravo Unije. To bi bilo tumačenje koje daleko nadilazi tumačenje pojma „primjena prava Unije” u predmetu Åkerberg Fransson. Naime, u tom se predmetu argumentacija temeljila na članku 325. UFEU-a i na vezi između kaznenog postupka zbog prijevare povezane s porezom na dodanu vrijednost i učinkovitog prikupljanja poreza na dodanu vrijednost. Ta se argumentacija ne primjenjuje kad je riječ o učinkovitom prikupljanju poreza na dohodak.

60. Protiv tog rješenja govori i to da u situaciji kao što je ova o slučajnosti ovisi provode li istragu zbog utaje poreza na dohodak ili prijevare povezane s porezom na dodanu vrijednost porezna odnosno kaznena tijela. U mnogim slučajevima prijevara povezana s porezom na dodanu vrijednost (tj. nenavođenje oporezivog prometa) povezana je s prijevarom povezanom s porezom na dohodak (tj. nenavođenje oporezivih primanja).

61. Ako bi se sve naknadne mjere nadležnih tijela smatrale primjenom prava Unije isključivo na temelju slučajnosti je li istraga pokrenuta zbog utaje poreza na dohodak ili zbog utaje poreza na dodanu vrijednost, to bi bilo u suprotnosti s gore navedenom sudskom praksom Suda³⁰.

62. Naime, kao prvo, države članice ne nastoje primjenjivati pravo Unije kada izdaju porezna rješenja o porezu na dohodak. Pravo o porezu na dohodak također ne služi provedbi obveza iz prava Unije, nego spada u nadležnost država članica, kao što je to navedeno u točkama 38. i 39.

63. Kao drugo, nacionalni propisi o porezu na dohodak imaju cilj različit od ciljeva prava Unije. Obveze država članica u pogledu vlastitih sredstava Unije na temelju članka 325. UFEU-a obuhvaćaju, doduše, sve dijelove nacionalnog prava kojima se ispunjavaju te obveze³¹. Kod poreza na dohodak ne radi se o sredstvima Unije, nego o sredstvima države članice.

64. Kao treće – s iznimkom sekundarnog zakonodavstva navedenog u točki 39. – ne postoje posebne odredbe prava Unije koje se odnose na porez na dohodak. Ne bi bilo ni razumno predvidljivo ni funkcionalno potrebno smatrati da su neizravni učinci koje pravo o porezu na dodanu vrijednost može imati na pravo o porezu na dohodak dostatni za pretpostavku da se primjenjuje pravo Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje.

65. Da su neizravni učinci prava o porezu na dodanu vrijednost na pravo o porezu na dohodak dostatni da opravdaju područje primjene prava Unije, bilo bi gotovo nemoguće odrediti nekoliko preostalih područja prava o porezu na dohodak koja treba ocijeniti samo prema nacionalnom pravu. Posebice, nenavođenje prometa koji je predmet oporezivanja neizravno prati neprijavlivanje prihoda koji su predmet oporezivanja poreza na dohodak. U tom smislu, to bi u konačnici u trenutačnom stanju razvoja prava Unije ugrozilo preostalu nadležnost država članica za izravno oporezivanje.

66. Zaključak je da ne postoji primjena prava Unije u smislu članka 51. stavka 1. Povelje ako se za rješenje o porezu na dohodak koriste dokazi prikupljeni u istrazi zbog kaznenih djela povezanih s porezom na dodanu vrijednost.

30 Presude od 6. ožujka 2014., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, t. 24.), od 10. srpnja 2014., Julián Hernández i dr. (C-198/13, EU:C:2014:2055, t. 34.) i od 6. listopada 2016., Paoletti i dr. (C-218/15, EU:C:2016:748, t. 14.)

31 Mišljenja nezavisnog odvjetnika Bobeka u predmetu Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, t. 26. do 65.) i u predmetu Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2018:623, t. 68.)

67. Kao što je to nezavisni odvjetnik Saugmandsgard Øe nedavno s pravom naveo, to ne znači da je zaštita temeljnih prava građana Unije nepotpuna. Njima u pogledu utvrđivanja poreza na dohodak i dalje stoji na raspolaganju nacionalni pravni put s nacionalnim temeljnim pravima i oni mogu, nakon što iscrpe taj pravni put, podnijeti pojedinačnu žalbu Europskom sudu za ljudska prava³².

3. Privremeni zaključak

68. Ukratko se može zaključiti da se Povelja materijalno ne primjenjuje. Sud stoga nije nadležan za odlučivanje o zahtjevu za prethodnu odluku.

VII. Podredno: meritorna ocjena prethodnog pitanja

69. U slučaju da Sud ipak odluči da je nadležan i da se pri utvrđivanju poreza na dohodak radi o primjeni prava Unije, Kasacijski sud u biti želi znati isključuje li članak 47. Povelje upotrebu nezakonito pribavljenih dokaza ili dopušta da ih nacionalni sud razmotri. U vezi s time Kasacijski sud posebice traži pojašnjenje odgovarajućih odlomaka presude WebMindLicenses³³.

70. Presuda WebMindLicenses odnosila se na zahtjev da dokazi na kojima se temelji odluka koja primjenjuje pravo Unije (u tom predmetu utvrđivanje poreza na dodanu vrijednost) nisu dobiveni kršenjem prava zajamčenih pravom Unije, posebice Poveljom³⁴.

71. S tim u vezi Sud je odlučio da je taj zahtjev ispunjen kada je sud koji se bavi tužbom protiv tog rješenja ovlašten ispitati jesu li dokazi na kojima se temelji rješenje u skladu s pravima zajamčenima pravom Unije³⁵.

72. Sud se, dakle, u presudi WebMindLicenses izjasnio samo o tome da nacionalni sud mora ispitati zakonitost tako prikupljenih dokaza. Naprotiv, iz te presude ne proizlazi treba li zbog povrede u prikupljanju dokaza automatski uslijediti zabrana korištenja dokaza ili o tome može odlučiti nacionalni sud – suprotno mišljenju žalitelja u postupku pred Kasacijskim sudom.

73. U tom pogledu najprije treba naglasiti da pravo Unije ne predviđa pravila o prikupljanju i korištenju dokaza u okviru kaznenog postupka na području poreza na dodanu vrijednost, tako da su za to u načelu nadležne države članice³⁶. Kazneni postupci za sprečavanje povreda na području poreza na dodanu vrijednost stoga spadaju u procesnu i institucionalnu autonomiju država članica. To posebno vrijedi za korištenje dokaza za utvrđivanje poreza na dohodak, kada su dokazi prikupljeni u istrazi zbog kaznenih djela povezanih s porezom na dodanu vrijednost.

74. Ta je autonomija, međutim, pri primjeni prava Unije ograničena temeljnim pravima i načelom proporcionalnosti kao i načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti³⁷.

75. Međutim, s obzirom na tu pozadinu, nije jasno isključuju li temeljna načela ekvivalentnosti i djelotvornosti ocjenu nacionalnog suda prilikom prihvaćanja zabrane korištenja dokaza.

32 Mišljenje nezavisnog odvjetnika Saugmandsgaarda Øea u predmetu Komisija/Mađarska (Plodouživanje na poljoprivrednim površinama) (C-235/17, EU:C:2018:971, t. 109.)

33 Presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 86. do 89.)

34 Vidjeti presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 87.)

35 Presuda od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 88.)

36 Vidjeti presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 65.), od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 25.) i od 17. siječnja 2019., Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2019:30, t. 24.)

37 Vidjeti u tom smislu presude od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 29.) i od 17. siječnja 2019., Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2019:30, t. 30.).

76. Nije vidljivo ni kršenje temeljnih prava. Članak 47. Povelje nema za posljedicu automatsku zabranu korištenja dokaza.

77. Čak i prije stupanja na snagu Povelje i primjenom sudske prakse Europskog suda za ljudska prava³⁸ Sud je odlučio da dopuštenost dokaza koji je nezakonito pribavljen ne može biti načelno i apstraktno isključena, nego je na nacionalnom sudu na ocijeni prikupljene dokaze³⁹.

78. Temeljna prava najbolje je zaštititi provjerom proporcionalnosti zahvata u svakom pojedinom slučaju, kao što je to slučaj kada to rade nacionalni sudovi (primjerice, prema belgijskom „poreznom Antigoonu”). Sud je u tom pogledu u jednom predmetu koji se odnosio na sastavljanje popisa osobnih podataka u svrhu prikupljanja poreza odlučio da nacionalni sudovi u svakom pojedinom slučaju trebaju ispitati jesu li razmatranja o legitimnom interesu za eventualnu povjerljivost dotičnog popisa važnija od interesa za zaštitu prava pojedinca⁴⁰.

79. U predmetu kao što je to ovaj nacionalni sud prilikom razmatranja pojedinačnih predmeta morat će posebno razmotriti koje je pravilo povrijeđeno i koja je razina povrede. Tu će trebati uzeti u obzir da je oduzimanju dokaza koje je proveo luksemburški sudac bio nazočan i belgijski sudac, tako da može postojati „samo” povreda Sporazuma Benelux, koja automatski ne predstavlja povredu članka 7. Povelje.

80. Zaključno, članku 47. Povelje nije protivno nacionalno uređenje prema kojem nacionalni sud, koji treba odlučiti smije li se za utvrđivanje poreza na dohodak koristiti dokaz koji je dobiven kršenjem prava Unije u istražnom postupku zbog kaznenih djela povezanih s porezom na dodanu vrijednost, mora provesti ocjenu, pri čemu prije svega treba voditi računa o ozbiljnosti povrede.

VIII. Zaključak

81. Na temelju prethodnih razmatranja, predlažem Sudu da se proglasi nenadležnim za davanje odgovora na pitanja belgijskog Kasacijskog suda.

38 Europski sud za ljudska prava, presude od 18. ožujka 1997., Mantovanelli protiv Francuske (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, t. 33. i 34.) i od 25. ožujka 1999., Pélissier i Sassi protiv Francuske (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, t. 45.)

39 Vidjeti presudu od 10. travnja 2003., Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, t. 75.)

40 Presuda od 27. rujna 2017., Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725. t. 97.)