Ġabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fil-11 ta' Lulju 2019[1]

Kawżi magħquda C-469/18 u C-470/18

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

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mill-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Belġju))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Tassazzjoni – Dritt għal rimedju effettiv – Stħarriġ ġudizzjarju ta' avviż ta' evalwazzjoni ta' taxxa – Ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' bażi għal stima fuq id-dħul – Użu ta' prova allegatament miksuba mill-amministrazzjoni tat-taxxa bi ksur tad-dritt għar-rispett tal-privatezza u l-ħajja familjari – Obbligu tal-imħallef li ma jikkunsidrax din il-prova"

I. Introduzzjoni

1. Stat Membru jkun qiegħed jimplimenta d-dritt tal-Unjoni jekk għal avviż ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul, l-awtoritajiet tat-taxxa tiegħu jużaw prova li l-awtoritajiet investigattivi kisbu wara l-iskoperta ta' frodi tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) tat-tip karusell? Fi kliem ieħor, ksur tad-drittijiet fundamentali tal-Unjoni Ewropea, meta tinġabar prova, iwassal għal projbizzjoni tal-użu ta' prova fil-kuntest tal-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul? Dawn huma essenzjalment id-domandi li hija adita bihom il-Qorti tal-Ġustizzja permezz ta' żewġ talbiet għal deċiżjoni preliminari mill-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Belġju).

2. Id-domandi huma magħmula fl-isfond tal-investigazzjonijiet kriminali li fil-kuntest tagħhom il-Lussemburgu ttrasferixxa prova lill-Belġju bi ksur ta' dispożizzjoni li tistipula deċiżjoni ta' qorti prevista fi ftehim internazzjonali. Din il-prova ntużat mill-inqas għall-avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul. Huma biss dawn l-avviżi li huma kkontestati mir-rikorrenti fil-kawża prinċipali (iktar 'il quddiem ir-"rikorrenti").

3. Il-kwistjoni kkonċernata hija għalhekk l-applikazzjoni tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea (iktar 'il quddiem il-"Karta"), preċiżament l-Artikolu 47 tal-Karta, fil-kuntest tal-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul. Din il-kwistjoni tmur lil hinn mis-sentenza diskussa ta' spiss[2] Åkerberg Fransson mill-2013[3]. F'din is-sentenza, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-proċeduri kriminali

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 Ara pereżempju l-osservazzjonijiet tal-Bundesverfassungsgericht (BVerfG) (il-Qorti Kostituzzjonali Federali, il-Ġermanja), fis-sentenza tal-24 ta' April 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punt 91).

3 Sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

fir-rigward tal-frodi tal-VAT iservu biex "jimplimentaw il-liġi ta' l-Unjoni" skont it-tifsira tal-Artikolu 51(1) tal-Karta. Issa huwa meħtieġ li jiġi eżaminat jekk il-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul isservix biex jiġi implimentat id-dritt tal-Unjoni jekk tintuża prova li nkisbet waqt investigazzjoni kriminali mibdija minħabba suspett ta' frodi tal-VAT.

II. Il-kuntest ġuridiku

A. Id-dritt internazzjonali

4. It-Trattat dwar l-Estradizzjoni u l-Assistenza Reċiproka f'Materji Kriminali ffirmat fis-27 ta' Ġunju 1962 fi Brussell jeżisti bejn ir-Renju tal-Belġju, il-Gran Dukat tal-Lussemburgu u r-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi (iktar 'il quddiem it-"Trattat tal-Benelux").

5. L-Artikolu 20(1) u (2) tat-Trattat tal-Benelux jipprovdi:

"(1) Fuq talba tal-parti rikjedenti, il-parti rikjesta għandha, sa fejn huwa ammissibbli mid-dritt nazzjonali tagħha, tagħti l-oġġetti

(a) li jistgħu jservu ta' prova;

(b) li jkunu ġew akkwistati bħala riżultat tar-reat jew li nstabu qabel jew wara l-konsenja tal-persuna arrestata.

(2) It-trasferiment huwa suġġett għall-approvazzjoni tal-awla ta' smigħ preliminari tal-qorti tal-ewwel istanza tal-post fejn saru t-tfittxija u l-qbid. L-awla ta' smigħ preliminari għandha tiddeċiedi jekk il-proprjetà maqbuda għandhiex tiġi ttrasferita kollha jew parti minnha lill-parti li qiegħda tressaq it-talba. Hija tista' tordna r-ritorn ta' oġġetti li ma humiex direttament relatati mal-akkuża miġjuba kontra l-persuna ssuspettata u, fejn xieraq, għandha tiddeċiedi dwar oġġezzjonijiet minn terzi li kellhom fil-pussess l-oġġett, jew minn persuni oħra intitolati."

6. L-Artikolu 24(2) tat-Trattat tal-Benelux jipprovdi:

"Madankollu, ittri rogatorji għal finijiet ta' tfittxija jew qbid għandhom jiġu eżegwiti biss fir-rigward ta' reati li jistgħu jagħtu lok għall-estradizzjoni abbażi ta' dan it-trattat, u suġġett għall-Artikolu 20(2)."

B. Id-dritt Belġjan

7. Il-leġiżlazzjoni fiskali Belġjana ma tipprevedix projbizzjoni assoluta fuq l-użu ta' provi miksuba illegalment. Madankollu, il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) żviluppat ġurisprudenza, imsejħa bħala "taxxa ta' Antigoon". Skont it-"taxxa ta' Antigoon", l-użu ta' prova miksuba illegalment f'każijiet ta' taxxa huwa inammissibbli biss jekk il-prova ddokumentata kkonċernata tkun inkisbet b'tali mod li l-użu għandu jkun ikkunsidrat bħala inammissibbli fiċ-ċirkustanzi kollha, jew jekk l-użu jikkompromettі d-dritt għal smigħ xieraq tal-persuna taxxabbli. Dan għandu jiġi evalwat mill-qorti permezz ta' evalwazzjoni globali.

III. Il-fatti u l-kawża prinċipali

8. Ir-rikorrenti huma diretturi ta' kumpanniji kummerċjali u ta' distribuzzjoni ta' kompjuters u aċċessorji tal-kompjuters fil-Belġju.

9. Fl-1995, il-Bijzondere Belastinginspectie (l-Ispettorat Speċjali tat-Taxxa Belġjan) fetaħ investigazzjonijiet b'rabta ma' frodi tal-VAT tat-tip karusell kontra l-kumpanniji tar-rikorrenti. Fuq denunzja tal-Ispettorat Speċjali tat-Taxxa Belġjan, fl-1996 inbdew ukoll investigazzjonijiet kriminali kontra dawn il-kumpanniji. Mit-talbiet għal deċiżjoni preliminari ma huwiex ċar jekk dawn l-investigazzjonijiet kinux relatati mal-evażjoni ta' taxxa fuq il-valur miżjud jew taxxa fuq id-dħul.

10. Fil-kuntest tal-investigazzjonijiet kriminali, fil-15 ta' Lulju 1998, l-awtoritajiet tal-infurzar tal-liġi Belġjani bagħtu ittra rogatorja lill-Gran Dukat tal-Lussemburgu, li wasslet għall-qbid ta' dokumenti bankarji f'bank Lussemburgiż. Matul il-qbid kienu preżenti kemm maġistrat istruttur Lussemburgiż kif ukoll imħallef Belġjan.

11. L-awtoritajiet tal-Lussemburgu ttrasferixxew id-dokumenti hekk miksuba lill-awtoritajiet tal-infurzar tal-liġi Belġjani mingħajr ma talbu, u wisq inqas kisbu, l-awtorizzazzjoni ta' qorti tal-Lussemburgu, kif previst fl-Artikolu 20(2) tat-Trattat tal-Benelux.

12. L-awtoritajiet tal-infurzar tal-liġi Belġjani, fil-proċeduri kriminali, taw aċċess għall-fajl lill-awtoritajiet tat-taxxa Belġjani. Fuq il-bażi tal-informazzjoni miksuba b'dan il-mod, fl-1999 u fl-2000 l-awtoritajiet tat-taxxa Belġjani bagħtu lir-rikorrenti avviżi ta' stima ta' taxxa għall-aġġustament tad-dikjarazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul personali għas-snin fiskali 1997 u 1998. L-awtoritajiet intaxxaw l-ammonti li ġew ittrasferiti f'kont tal-Lussemburgu tar-rikorrenti bħala profitti grossi minn attivitajiet industrijali u kummerċjali.

13. Bi tweġiba għar-rikorsi ppreżentati kontra dawn l-avviżi ta' stima, il-Qorti tal-Finanzi Belġjana tal-ewwel istanza naqqset proporzjon sinjifikattiv tal-evalwazzjonijiet addizzjonali tat-taxxa fuq id-dħul personali tar-rikorrenti.

14. Bi tweġiba għall-appell ippreżentat mill-konvenut fil-kawża prinċipali, il-hof van beroep (il-Qorti tal-Appell) annullat is-sentenza tal-ewwel istanza sa fejn hija kienet approvat tnaqqis għall-kalkoli tat-taxxa fuq id-dħul personali. Hija tal-fehma li r-rekwiżiti għal projbizzjoni fuq l-użu tal-prova ma kinux ġew issodisfatti skont it-"taxxa ta' Antigoon" Belġjana. Ir-rikorrenti ppreżentaw appell ta' kassazzjoni kontra din is-sentenza quddiem il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni).

IV. It-talba għal deċiżjoni preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

15. Permezz ta' digrieti tat-28 ta' Ġunju 2018, il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) għamlet id-domanda segwenti lill-Qorti tal-Ġustizzja:

"L-Artikolu 47 tal-Karta tad-Drittijiet Fundamentali tal-Unjoni Ewropea għandu jiġi interpretat fis-sens li, f'kawżi dwar it-taxxa fuq il-valur miżjud, huwa prekluż fi kwalunkwe ċirkustanza l-użu ta' prova miksuba bi ksur tad-dritt għar-rispett tal-ħajja privata sanċit fl-Artikolu 7 tal-Karta, jew hija permessa leġiżlazzjoni nazzjonali li tipprovdi li l-qorti li ser tiddeċiedi jekk din il-prova tistax tintuża bħala bażi għal stima tal-VAT għandha twettaq evalwazzjoni bħal dik deskritta fil-punt 4 ta' din is-sentenza [ara l-punt 7 iktar 'il fuq]?"

16. Fis-6 ta' Settembru 2018, il-President tal-Qorti tal-Ġustizzja ddeċieda li jgħaqqad il-Kawżi C-469/18 u C-470/18 għall-finijiet tal-proċeduri bil-miktub u orali u s-sentenza.

17. Ir-rikorrenti, ir-Renju tal-Belġju, ir-Repubblika Taljana, ir-Renju tal-Pajjiżi l-Baxxi u l-Kummissjoni Ewropea ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub fil-proċedura preliminari quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

V. L-ammissibbiltà tad-domanda preliminari

18. L-ewwel nett jeħtieġ li jiġi ċċarat jekk id-domanda magħmula hijiex ammissibbli. Ir-raġuni għal dan hija li l-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) titlob espressament jekk ċerti provi jistgħux jintużaw għal "bażi għal stima tal-VAT". Madankollu, is-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali ma huwiex l-avviżi ta' evalwazzjoni tal-VAT, iżda dawk ta' taxxa fuq id-dħul. Għalhekk, ikun ovvju li d-domanda preliminari magħmula ma għandha l-ebda rabta mas-suġġett tat-tilwima fil-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika u għalhekk inammissibbli [4].

19. Skont ġurisprudenza stabbilita li, fil-proċedura prevista mill-Artikolu 267 TFUE li tipprovdi għall-kooperazzjoni bejn il-qrati nazzjonali, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tipprovdi lill-qorti tar-rinviju risposta utli u tippermettilha tiddetermina l-każ quddiemha. F'dan id-dawl, huwa obbligu, jekk inhu l-każ, tal-Qorti tal-Ġustizzja li tifformula mill-ġdid id-domandi li ġew issottomessi lilha [5].

20. Fid-domanda magħmula minnha, il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) ma setgħetx tfisser l-użu ta' provi għal bażi għal stima tal-VAT, minħabba li t-talbiet għal deċiżjoni preliminari ma jirreferux għall-avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa tal-VAT, iżda esklużivament għal avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul. It-terminu "bażi għal stima tal-VAT" jidher li huwa żball tal-pinna u għalhekk għandu jiġi ssostitwit bit-terminu "bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul".

21. Barra minn hekk, il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) tistaqsi dwar l-ammissibbiltà ta' użu ta' prova għal dik il-bażi għal stima "b'rabta mal-VAT". Fil-kawża preżenti, l-unika rabta li tista' tidher bejn il-bażi għal stima fuq id-dħul u l-VAT hija l-fatt li kien hemm suspett ta' frodi tal-VAT li wassal għall-investigazzjonijiet tat-taxxa u dawk kriminali, b'riżultat li nġabru provi li ntużaw fil-bażi għal stima fuq id-dħul.

22. Il-Qorti tal-Ġustizzja tista' għalhekk tirriformula d-domanda magħmula b'mod li tistaqsi jekk l-Artikolu 47 tal-Karta għandux jiġi interpretat, fiċ-ċirkustanzi kollha, bħala li jipprekludi l-użu, f'bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul, ta' prova miksuba bi ksur tal-Artikolu 7 tal-Karta matul investigazzjoni kriminali mibdija minħabba suspett ta' frodi tal-VAT, jew jekk jippermettix interpretazzjoni li skontha l-qorti li għandha tiddeċiedi jekk din il-prova tistax tintuża għal bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul, għandhiex twettaq evalwazzjoni fuq bażi ta' każ b'każ.

23. B'tali riformulazzjoni t-talba għal deċiżjoni preliminari hija ammissibbli.

VI. Il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja

24. Madankollu, fi proċedura preliminari, skont il-punt a tal-ewwel paragrafu tal-Artikolu 267 TFUE, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha ġurisdizzjoni biex tiddeċiedi dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni. Madankollu, f'dan ir-rigward huwa dubjuż jekk il-Karta hijiex rilevanti mill-perspettiva ta' *ratione temporis* (punti 25 *et seq.*) u mill-perspettiva *ratione materiae* (punti 30 *et seq.*).

A. L-applikabbiltà ratione temporis tal-Karta

25. L-ewwel nett huwa neċessarju li jiġi ċċarat jekk il-Karta, li daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Diċembru 2009, hijiex applikabbli mill-perspettiva ta' *ratione temporis* għall-ksur allegat ta' proċedura fl-1998.

4 Ara s-sentenza reċenti tat-28 ta' Marzu 2019, Verlezza *et* (C-487/17 sa C-489/17, EU:C:2019:270, punt 29 u l-ġurisprudenza ċċitata).

5 Ara s-sentenza reċenti tal-11 ta' Marzu 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punt 46), u tat-8 ta' Diċembru 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punt 18), u tat-28 ta' Frar 2013, Petersen u Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 23).

26. Minn naħa, fil-kawża Sabou, li tirrigwarda wkoll il-qasam tat-tassazzjoni diretta, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li l-Karta ma tapplikax minħabba li l-proċedura ta' assistenza reċiproka li wasslet għall-avviż ta' impożizzjoni supplimentari li kien is-suġġett tat-tilwima, kienet intemmet qabel ma l-Karta daħlet fis-seħħ[6].

27. Min-naħa l-oħra, il-kawża Åkerberg Fransson, pereżempju, kienet tirrigwarda wkoll avviż ta' evalwazzjoni ta' taxxa mill-perjodu ta' qabel l-1 ta' Diċembru 2009. Madankollu, l-imħallef kellu jqis il-prinċipju *ne bis in idem* fid-deċiżjoni tiegħu f'din il-kawża. Dak il-perijodu waqa' fil-kamp ta' applikazzjoni *ratione temporis* tal-Karta.

28. Is-sitwazzjoni fil-kawża preżenti hija simili. Anki jekk il-ġbir tal-provi seħħ fl-1998, il-mistoqsija dwar l-użu tal-provi tqum għall-qorti nazzjonali fil-mument tad-deċiżjoni tagħha u għalhekk wara d-dħul fis-seħħ tal-Karta.

29. Billi, bħal fil-kawża Sabou msemmija fil-punt 26, l-informazzjoni dwar it-talba għall-assistenza reċiproka u kwalunkwe parteċipazzjoni fil-formulazzjoni tat-talba tintemm meta tintemm il-proċedura ta' assistenza reċiproka, kwalunkwe projbizzjoni fuq il-ġbir ta' provi tibqa' importanti għall-evalwazzjoni rigward projbizzjoni fuq l-użu ta' provi. Bħala riżultat, il-kamp ta' applikazzjoni *ratione temporis* tal-karta fil-każ preżenti huwa applikabbli.

B. L-applikabbiltà ratione materiae tal-Karta

30. Il-kamp ta' applikazzjoni tal-Karta huwa ddefinit fl-Artikolu 51 tagħha. Skont l-ewwel sentenza tal-ewwel paragrafu ta' din id-dispożizzjoni, il-Karta hija indirizzata lill-Istati Membri biss meta jkunu qegħdin jimplimentaw id-dritt tal-Unjoni.

31. Huwa minħabba f'hekk li l-Qorti tal-Ġustizzja ddikjarat diġà li hija ma tistax tevalwa, fid-dawl tal-Karta, leġiżlazzjoni nazzjonali li ma tifformax parti mill-qafas tad-dritt tal-Unjoni[7].

32. Diversi partijiet fil-proċedura għandhom dubji dwar il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja minħabba li l-Karta ma hijiex applikabbli. Kemm il-Belġju kif ukoll il-Kummissjoni huma tal-fehma li l-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex ġurisdizzjoni minħabba li l-ħruġ ta' avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul ma jservux biex jimplimentaw id-dritt tal-Unjoni. Anki l-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) tosserva li l-kawża preżenti "tirrigwarda taxxi fuq id-dħul, li ma humiex irregolati mid-dritt tal-Unjoni"[8].

33. Madankollu, sabiex tissostanzja l-applikabbilità tal-Karta, fil-kawża preżenti hemm żewġ fatturi ta' konnessjoni: minbarra l-assistenza reċiproka (punti 34 *et seq.*), din tikkonċerna primarjament l-armonizzazzjoni tal-VAT skont id-dritt tal-Unjoni (punti 38 *et seq.*).

6 Sentenza tat-22 ta' Ottubru 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punt 25), u l-konklużjonijiet tiegħi fl-istess kawża (EU:C:2013:370, punt 34).

7 Sentenzi tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 19), tat-30 ta' April 2014, Pfleger *et* (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 33), tas-27 ta' Marzu 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, punt 29), tas-6 ta' Ottubru 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punt 26), tat-30 ta' Ġunju 2016, Toma u Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punt 23) u tat-8 ta' Diċembru 2016, Eurosaneamientos *et* (C-532/15 u C-538/15, EU:C:2016:932, punt 52).

8 Punt 11 tat-talba għal deċiżjoni preliminari.

1. L-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni fil-kuntest tal-assistenza reċiproka

34. L-ewwel nett, jista' jkun hemm implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni skont it-tifsira tal-Artikolu 51(1) tal-Karta jekk il-prova tkun inkisbet permezz ta' assistenza reċiproka skont id-Direttiva 77/799 (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar l-assistenza reċiproka") [9].

35. Id-Direttiva dwar l-assistenza reċiproka tirregola biss il-kooperazzjoni tal-awtoritajiet amministrattivi fil-qasam tat-tassazzjoni, u mhux l-assistenza ġudizzjarja fi kwistjonijiet kriminali, bħal pereżempju, it-Trattat tal-Benelux. Essenzjalment, l-assistenza amministrattiva reċiproka hija limitata għall-kooperazzjoni bejn l-Istati Membri fir-rigward tal-iskambju ta' informazzjoni, filwaqt li, fil-kuntest ta' assistenza ġudizzjarja fi kwistjonijiet kriminali, jistgħu jiġu implimentati miżuri investigattivi speċifiċi sabiex jinkisbu provi.

36. Minn naħa, it-trasferiment ta' dokumenti bankarji li huma s-suġġett tat-tilwima jmur lil hinn mis-sempliċi skambju ta' informazzjoni fil-kuntest ta' assistenza reċiproka. Pjuttost, dawn il-provi nkisbu permezz ta' ittra rogatorja. Min-naħa l-oħra, l-assistenza reċiproka fi kwistjonijiet kriminali kienet għadha ma ġietx armonizzata meta l-provi nġabru fl-1998 [10].

37. Fil-kawża preżenti, l-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni għalhekk ma tistax tiġi kkunsidrata fuq il-bażi tal-assistenza reċiproka mogħtija.

2. Stima tal-bażi tat-taxxa fuq id-dħul bħala implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni

38. Għalhekk, għandu jkun possibbli li l-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul titqies bħala implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni. Bħala prinċipju, il-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul ma tikkostitwixxix l-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, minħabba nuqqas ta' dispożizzjonijiet tad-dritt tal-Unjoni f'dan il-qasam.

39. Il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul hija rregolata biss b'mod sporadiku fid-dritt sekondarju abbażi tal-Artikolu 115 TFUE (id-Direttiva dwar il-kumpanniji omm u s-sussidjarji [11], tad-Direttiva dwar inkorporazzjonijiet [12], id-Direttiva dwar l-imgħax u r-royalties [13], u d-Direttiva li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa [14]). Barra minn hekk, skont ġurisprudenza stabbilita, it-tassazzjoni diretta taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri [15]. It-taxxa fuq id-dħul personali li fuqha hija bbażata l-kawża prinċipali hija taxxa diretta fuq id-dħul, li għaliha l-Belġju biss għandu kompetenza.

40. Madankollu, in-natura speċjali tal-każ preżenti hija l-fatt li prova li l-awtoritajiet tal-infurzar tal-liġi Belġjani kisbu waqt investigazzjoni kriminali mibdija minħabba suspett ta' frodi tal-VAT intużat għall-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul.

9 Id-Direttiva tal-Kunsill 77/799/KEE tad-19 ta' Diċembru 1977 dwar għajnuna reċiproka mill-awtoritajiet kompetenti ta' l-Istati Membri fil-qasam tat-tassazzjoni diretta (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 63), li tħassret bid-Direttiva tal-Kunsill 2011/16/UE tal-15 ta' Frar 2011 dwar il-kooperazzjoni amministrattiva fil-qasam tat-tassazzjoni u li tħassar id-direttiva 77/799/KEE (ĠU 2011, L 64, p. 1); Ara, għal dan, pereżempju, il-kawżi pendenti C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg u C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg

10 Ara dik li issa hija d-Direttiva 2014/41/UE tal-Parlament Ewropew u tal-Kunsill tat-3 ta' April 2014 dwar l-Ordni ta' Investigazzjoni Ewropew f'materji kriminali (ĠU 2014, L 130, p. 1, rettifika fil-ĠU 2015, L 143, p. 16).

11 Direttiva tal-Kunsill 2011/96/UE tat-30 ta' Novembru 2011 dwar is-sistema komuni tat-tassazzjoni li tapplika fil-każ tal-kumpanniji prinċipali u sussidjarji ta' Stati Membri differenti (ĠU 2011, L 345, p. 8).

12 Direttiva tal-Kunsill 2009/133/KE tad-19 ta' Ottubru 2009 dwar is-sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għal *mergers*, diviżjonijiet, diviżjonijiet parzjali, trasferimenti ta' assi u skambji ta' ishma li jikkonċernaw kumpanniji ta' Stati Membri differenti u għat-trasferiment tal-uffiċċju reġistrat ta' SE jew SCE bejn Stati Membri (ĠU 2009, L 310, p. 34).

13 Direttiva tal-Kunsill 2003/49/KE tat-3 ta' Ġunju 2003 dwar sistema komuni ta' tassazzjoni applikabbli għall-pagamenti ta' imgħax u ta' *royalties* bejn kumpaniji assoċjati ta' Stati Membri differenti (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 380).

14 Direttiva tal-Kunsill (UE) 2016/1164 tat-12 ta' Lulju 2016 li tistabbilixxi regoli kontra l-prattiki ta' evitar tat-taxxa li jaffettwaw direttament il-funzjonament tas-suq intern (ĠU 2016, L 193, p. 1).

15 Sentenzi tas-7 ta' Settembru 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 19), tal-25 ta' Ottubru 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, punt 10), u s-sentenza reċenti tad-19 ta' Diċembru 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, punt 15).

a) Dritt tal-VAT bħala implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni

41. Jekk l-atti kkontestati fil-kawża prinċipali kienu avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa tal-VAT, tista' tiġi preżunta l-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni fis-sens tal-Artikolu 51(1) tal-Karta. Ir-raġuni għal dan hija li, minn naħa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li mill-Artikoli 2, 250(1) u 273 tad-Direttiva 2006/112 (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT") [16] u l-Artikolu 4(3) TUE jirriżulta li kull Stat Membru huwa obbligat li jieħu l-miżuri leġiżlattivi u amministrattivi kollha xierqa biex jiżgura l-ġbir tal-VAT kollha dovuta fit-territorju tiegħu [17]. Aġġustament tal-VAT wara li tkun ġiet ikkonstatata prattika abbużiva, jikkostitwixxi, għaldaqstant, implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, għall-finijiet tal-Artikolu 51(1) tal-Karta [18].

42. Min-naħa l-oħra, anki jekk id-dritt tal-Unjoni ma jinkludi l-ebda dispożizzjoni rigward il-liġi kriminali fiskali jew is-sanzjonijiet amministrattivi, is-sanzjonijiet li huma maħsuba biex jiżguraw li l-ammont korrett tal-VAT jinġabar u biex jiġu miġġielda l-frodi skont l-Artikolu 325 TFUE "jkunu qed jimplimentaw il-liġi ta' l-Unjoni" skont it-tifsira tal-Artikolu 51(1) tal-Karta [19].

43. Ma huwiex ċar mill-fatti kkomunikati mill-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) liema miżuri skont il-liġi tal-VAT u liema sanzjonijiet kriminali adottat il-Belġju biex tiġġieled kontra l-frodi tal-VAT. Is-suġġett tar-rinviju jirrigwarda biss miżuri taħt il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul, jiġifieri avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul.

b) Ġbir ta' provi f'investigazzjonijiet minħabba suspett ta' frodi tal-VAT bħala implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni

44. Fil-fatt, il-prova li ntużat għall-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul ma nġabritx pereżempju mill-awtoritajiet tat-taxxa fil-kuntest tal-investigazzjonijiet tagħhom stess. Fil-fatt, hija toriġina minn investigazzjonijiet kriminali li nfetħu wara rapport magħmul mill-Ispettorat Speċjali tat-Taxxa Belġjan b'rabta ma' frodi tal-VAT tat-tip karusell. Dan il-ġbir ta' provi fil-kuntest ta' investigazzjonijiet kriminali jista' jikkostitwixxi implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni skont it-tifsira tal-Artikolu 51(1) tal-Karta.

45. Il-liġi kriminali tinsab fil-qalba tas-sovranità nazzjonali [20]. L-Unjoni għandha ġurisdizzjoni limitata biss f'dan il-qasam (l-Artikolu 83 u l-Artikolu 325(4) TFUE). Barra minn hekk, il-liġijiet kriminali sostanzjali u proċedurali tal-Istati Membri ma kinux is-suġġett ta' armonizzazzjoni fuq il-livell tal-Unjoni [21]. Għalhekk il-kompetenza fil-qasam tal-liġi kriminali hija bħala prinċipju tal-Istati Membri.

16 Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur mżjud (ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60); madankollu, is-Sitt Direttiva tal-Kunsill 77/388/KEE tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar it-taxxi fuq id-dħul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (ĠU Edizzjoni Speċjali bil-Malti, Kapitolu 9, Vol. 1, p. 23) kienet għadha applikabbli fil-perijodu tal-karusell tal-VAT li fuqu kienu bbażati l-fatti tal-kawża preżenti.

17 Sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25), tal-20 ta' Marzu 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punt 18), u tal-21 ta' Novembru 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punt 33).

18 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 67). Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punt 52).

19 Sentenzi tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punti 26 u 27), tal-5 ta' April 2017, Orsi u Baldetti (C-217/15 u C-350/15, EU:C:2017:264, punt 16), u tal-20 ta' Marzu 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punt 21).

20 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bot fil-kawża Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, punt 121).

21 Sentenza tas-27 ta' Mejju 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punt 76).

46. Madankollu, fis-sentenza Åkerberg Fransson, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet, fir-rigward ta' proċeduri tal-qorti kriminali għal reati relatati mal-VAT, li mhux biss is-sanzjonijiet fiskali iżda wkoll il-proċeduri kriminali għal evażjoni tat-taxxa minħabba l-ineżattezza tal-informazzjoni pprovduta fil-qasam tal-VAT jikkostitwixxu implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni fis-sens tal-Artikolu 51(1) tal-Karta [22]. Il-fatt li, fid-dawl tal-obbligi li jirriżultaw mid-Direttiva tal-VAT, l-Artikolu 4(3) TUE u l-Artikolu 325 TFUE d-dispożizzjonijiet nazzjonali dwar is-sanzjonijiet u r-regoli proċedurali ma kinux ġew adottati biex jittrasponu d-Direttiva tal-VAT, huwa irrilevanti [23].

47. Il-Qorti tal-Ġustizzja sussegwentement żviluppat il-prinċipju ta' effettività ta' prosekuzzjoni kriminali dwar reati relatati mal-VAT [24]. Skont il-prinċipju ta' effettività ta' prosekuzzjoni kriminali dwar reati relatati mal-VAT, l-Istati Membri huma obbligati li jippenalizzaw b'mod effettiv il-ksur tad-Direttiva tal-VAT.

48. Madankollu, skont il-Qorti tal-Ġustizzja [25], il-prinċipju ta' effettività ta' prosekuzzjoni kriminali dwar reati relatati mal-VAT għandu jiġi rrispettat mhux biss matul il-proċeduri tal-qorti kriminali, iżda saħansitra wkoll matul l-istadju tal-investigazzjoni kriminali preliminari, "sa mill-mument li fih il-persuna kkonċernata tkun is-suġġett ta' akkuża" jew "sa mill-mument fejn il-persuna kkonċernata reat issib ruħha akkużata".

49. Madankollu, il-mument preċiż li għalih jirreferi dan ma huwiex kompletament ċar mill-ġurisprudenza. Minn naħa, il-mument rilevanti jista' jkun in-notifika uffiċjali mogħtija mill-awtorità kompetenti dwar allegazzjoni li twettaq reat kriminali [26]. Madankollu, mhux il-liġijiet kollha jipprevedu din in-notifika uffiċjali dwar il-ftuħ ta' investigazzjoni preliminari. Jekk l-investigazzjoni tintemm, il-persuna akkużata xi drabi ma tkun taf b'xejn li kienet is-suġġett ta' investigazzjoni. Jekk din in-notifika uffiċjali tintuża bħala l-bażi, id-determinazzjoni tal-mument li minnu għandhom japplikaw id-drittijiet fundamentali taħt il-Karta tkun f'idejn l-awtoritajiet investigattivi.

50. F'dan ir-rigward, għandu jkun biżżejjed li l-atti proċedurali juru li l-investigazzjonijiet kriminali nfetħu għall-finijiet ta' prosekuzzjoni ta' frodi tal-VAT. Dan il-mument jista' jkun iddeterminat b'mod affidabbli. Minn dan il-mument, l-awtorità hija għalhekk marbuta bid-drittijiet fundamentali tal-Unjoni Ewropea, anki fil-kuntest tal-investigazzjonijiet kriminali tagħha.

51. Madankollu, fil-każ preżenti ma huwiex ċar jekk l-investigazzjonijiet kriminali u l-ġbir ta' provi seħħewx għall-finijiet ta' prosekuzzjoni ta' frodi tal-VAT jew għall-finijiet ta' prosekuzzjoni ta' frodi ta' taxxa fuq id-dħul. Bħala prinċipju, il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) ikollha ssolvi dan in-nuqqas ta' ċarezza wara l-proċedura għal deċiżjoni preliminari.

52. Madankollu, peress li din id-domanda hija rilevanti għall-ammissibbiltà tat-talba għal deċiżjoni preliminari nnifisha, nipproponi li, f'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja tibbaża ruħha fuq il-preżunzjoni ta' ġurisprudenza stabbilita li, f'każ ta' dubju, il-kwistjoni msemmija għal deċiżjoni preliminari hija rilevanti [27].

22 Sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 27).

23 Ara s-sentenza tas-26 ta' Frar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 28).

24 Sentenza tas-17 ta' Jannar 2019, Dzivev *et* (C-310/16, EU:C:2019:30, id-dispożittiv u punti 39 u 41).

25 Sentenzi tal-5 ta' Ġunju 2018, Kolev *et* (C-612/15, EU:C:2018:392, punt 71), u tas-17 ta' Jannar 2019, Dzivev *et* (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 33).

26 Ara s-sentenza tal-Qorti EDB tal-10 ta' Settembru 2010 McFarlane vs L-Irlanda (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, punt 143), fir-rigward tal-Artikolu 6(1) tal-KEDB.

27 Ara wkoll is-sentenza tat-12 ta' Frar 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, punt 27), u tas-6 ta' Ottubru 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, punt 25).

53. Ir-raġuni għal dan hija li, skont il-fatti ppreżentati mill-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) fit-talbiet tagħha għal deċiżjoni preliminari, fi kwalunkwe każ ġie stabbilit li l-provi miġbura fl-investigazzjonijiet li nfetħu wara rapport ippreżentat mill-awtoritajiet tat-taxxa, li fetħu investigazzjonijiet b'rabta mal-frodi tal-VAT tat-tip karusell, intużaw għall-avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul. B'hekk, sussegwentement, ser jiġi preżunt li l-ġbir tal-provi seħħ fil-kuntest ta' investigazzjoni kriminali għall-prosekuzzjoni tal-frodi tal-VAT.

c) Użu ta' prova miksuba b'dan il-mod fil-kuntest ta' bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul bħala implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni

54. Madankollu, la l-investigazzjonijiet tal-awtoritajiet tat-taxxa dwar frodi tal-VAT tat-tip karusell u lanqas l-investigazzjonijiet kriminali ma wasslu għal talba għal deċiżjoni preliminari.

55. Madankollu, mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja mis-sentenza Åkerberg Fransson 'l hawn, jirriżulta li Stat Membru jimplimenta wkoll id-dritt tal-Unjoni fis-sens tal-Artikolu 51(1) tal-Karta jekk prova li kienet inġabret qabel waqt investigazzjoni kriminali minħabba frodi tal-VAT tintuża għal avviż ta' evalwazzjoni tat-taxxa fuq id-dħul?

56. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, il-kunċett ta' "implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni", kif imsemmi fl-Artikolu 51(1) tal-Karta, jippreżupponi ċertu livell ta' rabta bejn il-miżura tad-dritt tal-UE u l-miżura nazzjonali inkwistjoni li tmur lil hinn mill-affinità bejn l-oqsma meħuda inkunsiderazzjoni u l-effetti indiretti ta' qasam fuq l-ieħor [28].

57. Sabiex jiġi ddeterminat jekk leġiżlazzjoni nazzjonali taqax taħt l-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni fis-sens tal-Artikolu 51 tal-Karta, hemm lok li jiġi vverifikat, fost elementi oħra, jekk hija għandhiex bħala għan li timplimenta dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni, in-natura ta' din il-leġiżlazzjoni u jekk hija ssegwix għanijiet differenti minn dawk koperti mid-dritt tal-Unjoni, anki jekk hija tista' taffettwa indirettament lil din tal-aħħar, kif ukoll, jekk teżistix leġiżlazzjoni tad-dritt tal-Unjoni speċifika fil-qasam jew li tista' taffettwah [29].

58. Il-fatt li kwalunkwe ksur fil-ġbir ta' provi ma huwiex affettwat mill-għan li, finalment għalih tintuża l-prova jista' jitqies fih innifsu bħala indikazzjoni li hemm implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni. Jekk il-provi jkunu nġabru fil-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, jista' jiġi argumentat li d-dritt tal-Unjoni jkollu japplika wkoll għall-użu tal-provi.

59. L-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni fil-kuntest tal-ġbir tal-provi mbagħad testendi sa ċertu punt għall-oqsma li fihom tintuża l-prova, anki jekk dawk l-oqsma, jiġifieri l-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul fil-proċedura inkwistjoni, ma humiex parti mid-dritt tal-Unjoni. Din tkun interpretazzjoni li tmur ferm lil hinn mill-interpretazzjoni tal-kunċett tal-"implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni" mogħtija fis-sentenza Åkerberg Fransson. Dan minħabba li l-argumenti f'din il-kawża kienu bbażati fuq l-Artikolu 325 TFUE u fil-kuntest tal-proċeduri kriminali għal frodi tal-VAT u l-ġbir effettiv tal-VAT. Dan l-argument ma japplikax fil-każ ta' implimentazzjoni effettiva ta' taxxa fuq id-dħul.

28 Sentenzi tas-6 ta' Marzu 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 24), tal-10 ta' Lulju 2014, Julián Hernández *et* (C-198/13, EU:C:2014:2055, punt 34), u tas-6 ta' Ottubru 2016, Paoletti *et* (C-218/15, EU:C:2016:748, punt 14); ara l-konklużjonijiet reċenti tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punt 43, nota ta' qiegħ il-paġna 36), kif ukoll tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punt 45); jew fil-formulazzjoni tal-BVerfG (il-Qorti Kostituzzjonali Federali) b'reazzjoni għas-sentenza Åkerberg Fransson: "għal rabta tal-Istati Membri mad-drittijiet fundamentali tal-Unjoni Ewropea stabbiliti fil-Karta tad-Drittijiet Fundamentali ma huwiex [biżżejjed] li jsir riferiment fattwali għal regola [nazzjonali] għal sempliċement kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni jew, jew effett purament reali fuqu", (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277,DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punt 91).

29 Sentenzi tas-6 ta' Marzu 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 25), u tal-10 ta' Lulju 2014, Julián Hernández *et* (C-198/13, EU:C:2014:2055, punt 37), kif ukoll id-Digriet reċenti tas-7 ta' Settembru 2017, Demarchi Gino u Garavaldi (C-177/17 u C-178/17, EU:C:2017:656, punt 20).

60. Il-fatt li, f'sitwazzjoni bħal dik fil-kawża preżenti, hija kwistjoni ta' każ fortuwitu, jekk l-awtoritajiet tat-taxxa jew kriminali jifthux investigazzjoni minħabba l-evażjoni tat-taxxa tad-dħul jew frodi tal-VAT jimmilita wkoll kontra din is-soluzzjoni. F'ħafna każijiet, il-frodi tal-VAT (jiġifieri, assenza ta' informazzjoni ta' tranżazzjonijiet taxxabbli) hija konnessa mal-frodi tat-taxxa fuq id-dħul (nuqqas ta' żvelar ta' dħul taxxabbli).

61. Li kieku l-miżuri amministrattivi sussegwenti kollha kellhom jitqiesu bħala implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni bbażata biss fuq każ fortuwitu, jekk l-investigazzjoni tkunx infetħet minħabba evażjoni tat-taxxa fuq id-dħul jew minħabba evażjoni tal-VAT, dan ikun kuntrarju għall-imsemmija ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja [30].

62. Ir-raġuni għal dan hija li, l-ewwel nett, l-Istati Membri ma għandhomx l-intenzjoni li jimplimentaw id-dritt tal-Unjoni meta joħorġu avviżi ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul. Il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul ma sservix ukoll biex timplimenta obbligi taħt id-dritt tal-Unjoni, iżda taqa' taħt il-kompetenza tal-Istati Membri, kif osservat iktar 'il fuq fil-punti 38 *et seq.*

63. It-tieni nett, il-leġiżlazzjoni nazzjonali dwar it-taxxa fuq id-dħul fin-natura tagħha ssegwi għanijiet oħra distinti minn dawk koperti mid-dritt tal-Unjoni. Għalkemm l-obbligi tal-Istati Membri li jirriżultaw mill-Artikolu 325 TFUE fir-rigward tar-riżorsi proprji tal-Unjoni jestendu fi kwalunkwe element tad-dritt nazzjonali li jimplimenta dawn l-obbligi [31]. It-taxxi fuq id-dħul ma humiex riżorsi tal-Unjoni, iżda riżorsi tal-Istati Membri.

64. It-tielet nett, bl-eċċezzjoni tad-dritt sekondarju ċċitat fil-punt 39, id-dritt tal-Unjoni ma fihx regoli speċifiċi għall-qasam tat-taxxa fuq id-dħul. La jkun raġonevolment prevedibbli u lanqas funzjonalment meħtieġ li l-liġi tal-VAT jista' jkollha effetti indiretti fuq id-dritt tat-taxxa fuq id-dħul sabiex tkun biżżejjed għall-preżunzjoni tal-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni skont it-tifsira tal-Artikolu 51(1) tal-Karta.

65. Kieku xi effetti indiretti tal-liġi tal-VAT fuq il-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul ikunu suffiċjenti sabiex jissostanzjaw il-kamp ta' applikazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, ikun prattikament impossibbli li jiġu ddeterminati l-ftit oqsma li jifdal tal-liġi dwar it-taxxa fuq id-dħul li għandhom jiġu evalwati biss taħt il-liġi nazzjonali. B'mod partikolari, assenza ta' informazzjoni ta' tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT hija indirettament akkumpanjata minn assenza ta' informazzjoni ta' dħul rilevanti għat-taxxa fuq id-dħul. Finalment, dan jista' jdgħajjef il-kompetenza għal tassazzjoni diretta f'dan ir-rigward, li hija f'idejn l-Istati Membri fl-istadju attwali ta' żvilupp tad-dritt tal-Unjoni.

66. B'riżultat ta' dan, ma jkun hemm l-ebda implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni skont it-tifsira tal-Artikolu 51(1) tal-Karta jekk il-provi miksuba waqt investigazzjoni minħabba reati relatati mal-VAT jintużaw għal avviż ta' evalwazzjoni ta' taxxa fuq id-dħul.

67. Kif ġie spjegat sewwa reċentement mill-Avukat Ġenerali Saugmandsgard Øe, dan ma jfissirx madankollu li hemm nuqqasijiet fil-protezzjoni tad-drittijiet fundamentali taċ-ċittadini tal-Unjoni. Fir-rigward tal-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul, dawn għad għandhom ir-rimedji nazzjonali, flimkien mad-drittijiet fundamentali taħt id-dritt nazzjonali, u, meta dawn ir-rimedji ġew eżawriti, jistgħu jippreżentaw rikors quddiem il-Qorti EDB [32].

30 Sentenzi tas-6 ta' Marzu 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punt 24), tal-10 ta' Lulju 2014, Julián Hernández *et* (C-198/13, EU:C:2014:2055, punt 34), u tas-6 ta' Ottubru 2016, Paoletti *et* (C-218/15, EU:C:2016:748, punt 14).

31 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punti 26 sa 65) u fil-kawża Dzivev *et* (C-310/16, EU:C:2018:623, punt 68).

32 Konklużjonijiet reċenti tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża Il-Kummissjoni vs L-Ungerija (id-drittijiet ta' użufrutt fuq artijiet agrikoli) (C-235/17, EU:C:2018:971, punt 109).

3. Konklużjoni intermedjarja

68. Fil-qosor, jista' jiġi kkonstatat li l-Karta ma hijiex applikabbli mil-lat ta' *ratione materiae*. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ma għandhiex il-ġurisdizzjoni biex tiddeċiedi fuq din id-domanda preliminari.

VII. B'mod sussidjarju: Evalwazzjoni sostantiva tad-domanda preliminari

69. Fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja xorta waħda taċċetta l-ġurisdizzjoni tagħha u tassumi l-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni fil-bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul, il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) tista' essenzjalment tistaqsi, jekk l-Artikolu 47 tal-Karta jipprekludix l-użu ta' provi miksuba illegalment jew jippermettix evalwazzjoni mill-qorti nazzjonali. B'mod partikolari, b'rabta ma' dan, il-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni) titlob kjarifika tal-passaġġi rilevanti fis-sentenza WebMindLicenses [33].

70. Is-sentenza WebMindLicenses kienet tikkonċerna l-ħtieġa li l-provi li fuqhom hija bbażata d-deċiżjoni li timplimenta d-dritt tal-Unjoni (*in casu*, il-bażi għal stima tal-VAT) ma nkisbux u ma ntużawx bi ksur tad-drittijiet iggarantiti mid-dritt tal-Unjoni u, speċjalment, mill-Karta [34].

71. F'dan ir-rigward, il-Qorti tal-Ġustizzja kkonstatat li dan ir-rekwiżit huwa ssodisfatt jekk il-qorti adita b'rikors kontra din id-deċiżjoni hija awtorizzata tistħarreġ jekk il-provi li fuqhom huwa bbażat dan l-avviż inkisbux konformement mad-drittijiet iggarantiti mid-dritt tal-Unjoni [35].

72. Fis-sentenza WebMindLicenses, il-Qorti tal-Ġustizzja sempliċement iddikjarat li l-qorti nazzjonali għandha tistħarreġ il-legalità tal-mod li bih inġabru dawn il-provi. Madankollu, kuntrarjament għall-fehma tar-rikorrenti, minn din is-sentenza ma huwiex ċar jekk ksur fil-ġbir tal-provi jirriżultax awtomatikament fi projbizzjoni tal-użu tal-provi jew jekk il-qorti nazzjonali tistax twettaq evalwazzjoni.

73. F'dan ir-rigward, ta' min jinnota, primarjament, li d-dritt tal-Unjoni ma jipprovdi l-ebda regola dwar il-ġbir u l-użu ta' provi fil-kuntest ta' proċeduri kriminali fil-qasam tal-VAT, u għalhekk dan il-qasam jaqa', bħala prinċipju, taħt il-kompetenza tal-Istati Membri [36]. Il-proċeduri kriminali għall-ġlieda kontra l-ksur fil-qasam tal-VAT għalhekk jaqgħu taħt l-awtonomija proċedurali u istituzzjonali tal-Istati Membri. Dan japplika *a fortiori* għall-użu ta' provi għall-bażi għal stima fuq id-dħul jekk dawn il-provi jkunu nġabru f'investigazzjoni minħabba reati relatati mal-VAT.

74. Fl-implimentazzjoni tad-dritt tal-Unjoni, din l-awtonomija hija madankollu limitata mid-drittijiet fundamentali u l-prinċipju ta' proporzjonalità kif ukoll mill-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività [37].

75. Fid-dawl ta' dan, madankollu, ma jidhirx li l-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività jipprekludu evalwazzjoni mill-qorti nazzjonali fil-kuntest ta' preżunzjoni ta' projbizzjoni fuq l-użu ta' provi.

76. Lanqas ma huwa evidenti ksur tad-drittijiet fundamentali. L-Artikolu 47 tal-Karta ma jinvolvix projbizzjoni awtomatika tal-użu tal-provi.

33 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punti 86 sa 89).

34 Ara s-sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 87).

35 Sentenza tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 88).

36 Ara s-sentenzi tas-17 ta' Diċembru 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 65), tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punt 25), u tas-17 ta' Jannar 2019, Dzivev *et* (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 24).

37 Ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tat-2 ta' Mejju 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punt 29), u tas-17 ta' Jannar 2019, Dzivev *et* (C-310/16, EU:C:2019:30, punt 30).

77. Anki qabel ma l-Karta daħlet fis-seħħ, u ma rreferiet għall-ġurisprudenza tal-Qorti Ewropea tad-Drittijiet tal-Bniedem[38], il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li ma tistax tiġi eskluża bħala prinċipju u b'mod astratt li l-provi miksuba illegalment jistgħu jiġu ammessi, iżda pjuttost hija l-qorti nazzjonali li għandha tevalwa l-provi miġbura[39].

78. Evalwazzjoni tal-proporzjonalità tal-intervent fuq bażi ta' każ b'każ huwa l-aħjar mod biex jiġu kkunsidrati d-drittijiet fundamentali, kif iseħħ fl-evalwazzjoni mill-qrati nazzjonali (pereżempju skont it-"taxxa ta' Antigoon" Belġjana). F'dan ir-rigward, f'każ li jikkonċerna t-tfassil ta' lista ta' data personali għall-finijiet ta' ġbir tat-taxxa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li anki meta dan huwa l-każ u li jeżistu elementi li jargumentaw favur l-interess leġittimu tal-kunfidenzjalità possibbli tal-lista inkwistjoni, il-qrati nazzjonali għandhom jivverifikaw każ b'każ jekk dawn jipprevalixxux fuq l-interess tal-protezzjoni tad-drittijiet tal-individwu[40].

79. F'każ bħal dan tal-kawża preżenti, l-evalwazzjoni tal-qorti nazzjonali fuq bażi ta' każ b'każ għandha tikkunsidra primarjament liema dispożizzjoni ġiet miksura u x'inhi n-natura ta' dan il-ksur. Għal dan il-għan, ser ikun neċessarju li jiġi evalwat jekk kienx preżenti mħallef Belġjan għall-ġbir tal-provi mill-imħallef Lussemburgiż, fis-sens li jista' jkun hemm "biss" ksur tat-Trattat tal-Benelux, li ma jikkostitwixxix awtomatikament ksur tal-Artikolu 7 tal-Karta.

80. Bħala konklużjoni, l-Artikolu 47 tal-Karta ma jeskludix dispożizzjoni nazzjonali li skontha qorti nazzjonali li għandha tiddeċiedi jekk prova li nkisbet bi ksur tad-dritt tal-Unjoni waqt investigazzjoni minħabba reati relatati mal-VAT tistax tkun użata għal bażi għal stima tat-taxxa fuq id-dħul, trid twettaq evalwazzjoni, billi tikkunsidra primarjament in-natura tal-ksur.

VIII. Konklużjoni

81. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara li hija ma għandhiex ġurisdizzjoni sabiex tagħti risposta għad-domanda magħmula mill-Hof van Cassatie (il-Qorti tal-Kassazzjoni, il-Belġju).

38 Sentenzi tal-Qorti EDB tat-18 ta' Marzu 1997, Mantovanell vs Franza (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, punti 33 u 34), u tal-25 ta' Marzu 1999, Pélissier u Sassi vs Franza (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, punt 45).

39 Ara s-sentenza tal-10 ta' April 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, punt 75).

40 Sentenza tas-27 ta' Settembru 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725. punt 97).