



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 11 lipca 2019 r.¹

Sprawy połączone C-469/18 i C-470/18

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia)]

Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Opodatkowanie – Prawo do skutecznego środka prawnego – Sądowa kontrola decyzji podatkowej – Właściwość Trybunału w ramach poboru podatku dochodowego – Wykorzystanie przez administrację podatkową środka dowodowego uzyskanego rzekomo z naruszeniem prawa do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego – Obowiązek nieuwzględnienia przez sędziego takich środków dowodowych

I. Wprowadzenie

1. Czy państwo członkowskie stosuje prawo Unii, jeżeli jego organy podatkowe wykorzystują do celów decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego środki dowodowe, które organy dochodzeniowe uzyskały w następstwie wykrycia karuzeli podatkowej VAT? Innymi słowy – czy naruszenie podstawowych praw Unii przy gromadzeniu dowodów prowadzi do zakazu wykorzystywania dowodów w ramach poboru podatku dochodowego? Są to zasadniczo pytania, którymi powinien się zająć Trybunał na podstawie dwóch wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonych przez belgijski Hof van Cassatie (sąd kasacyjny).

2. Tło stanowią postępowania karne, w ramach których Luksemburg przekazał środek dowodowy Belgii z naruszeniem zastrzeżenia sądowego określonego w umowie międzynarodowej. Ów środek dowodowy został jednak wykorzystany do celów decyzji ustalających wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Wnoszący skargę kasacyjną w postępowaniu głównym (zwani dalej „wnoszącymi skargę kasacyjną”) kwestionują tylko te decyzje.

¹ Język oryginału: niemiecki.

3. Kwestią sporną jest zatem zastosowanie Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”) – w tym przypadku art. 47 karty – w kontekście poboru podatku dochodowego. To pytanie wykracza poza szeroko dyskutowany² wyrok Åkerberg Fransson z 2013 r.³ Trybunał orzekł tam, że postępowanie karne w sprawie oszustwa w zakresie VAT stanowi „stosowanie prawa Unii” w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty. Należy teraz zbadać, czy pobór podatku dochodowego stanowi również stosowanie prawa Unii, jeżeli wykorzystywany jest środek dowodowy uzyskany w karnym postępowaniu przygotowawczym wszczętym w związku z podejrzeniem oszustwa w zakresie VAT.

II. Ramy prawne

A. Prawo międzynarodowe

4. Pomiędzy Królestwem Belgii, Wielkim Księstwem Luksemburga i Królestwem Niderlandów obowiązuje Konwencja w sprawie ekstradycji i wzajemnej pomocy w sprawach karnych, podpisana w Brukseli dnia 27 czerwca 1962 r. (zwana dalej „konwencją Beneluksu”).

5. Artykuł 20 ust. 1 i 2 konwencji Beneluksu brzmi następująco:

„(1) Na wniosek strony wzywającej strona wezwana, w zakresie dozwolonym na mocy jej przepisów, zajmuje przedmioty:

a) które mogą służyć jako dowody;

b) które pochodzą z czynu zabronionego i zostały odnalezione przed przekazaniem osoby zatrzymanej lub po nim, i przekazuje je.

(2) Przekazanie podlega zatwierdzeniu przez Raadkamer [izbę śledczą] rechtbank [sądu pierwszej instancji] właściwego ze względu na miejsce, w którym doszło do przeszukania i zajęcia. Raadkamer decyduje, czy zajęte przedmioty zostaną przekazane stronie wzywającej w całości lub w części. Może ona zarządzić zwrot przedmiotów, które nie są bezpośrednio związane z czynem zabronionym zarzucanym podejrzanemu oraz w razie potrzeby rozstrzyga w przedmiocie skarg osób trzecich będących posiadaczami przedmiotu lub innych uprawnionych osób”.

6. Artykuł 24 ust. 2 konwencji Beneluksu stanowi:

„Pomoc sądowa mająca na celu przeszukanie lub zajęcie będzie udzielana wyłącznie w odniesieniu do czynów mogących na mocy niniejszej konwencji stanowić podstawę przekazania i z zastrzeżeniem przypadków opisanych w art. 20 ust. 2”.

B. Prawo belgijskie

7. Belgijskie prawo podatkowe nie przewiduje bezwzględnego zakazu wykorzystywania dowodów uzyskanych w sposób bezprawny. Jednakże sąd kasacyjny wypracował orzecznictwo określane jako tzw. podatkowa Antygonia. Zgodnie z podatkową Antygoną wykorzystanie bezprawnie uzyskanych dowodów w sprawach podatkowych jest niedopuszczalne tylko wtedy, gdy dane dowody z dokumentów zostały uzyskane w taki sposób, że ich wykorzystanie musi zostać uznane za niedopuszczalne w każdych okolicznościach albo jeżeli ich wykorzystanie zagrażałoby prawu podatnika do sprawiedliwego procesu. Do sądu należy dokonanie oceny tego w ramach całościowej oceny.

² Zobacz np. wywoły Bundesverfassungsgericht (federalnego trybunału konstytucyjnego, BVerfG), wyrok z dnia 24 kwietnia 2013 r., Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, pkt 91).

³ Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

III. Stan faktyczny i postępowanie główne

8. Wnoszący skargę kasacyjną są dyrektorami zarządzającymi przedsiębiorstw zajmujących się handlem i dystrybucją komputerów i części komputerowych w Belgii.

9. W 1995 r. Bijzondere Belastinginspectie (belgijska specjalna inspekcja podatkowa) wszczęła postępowanie przeciwko przedsiębiorstwom wnoszącym skargę kasacyjną w związku z oszustwem karuzelowym związanym z VAT. W 1996 r., na skutek zawiadomienia belgijskiej specjalnej inspekcji podatkowej, zostały wszczęte przeciwko nim również postępowania karne. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika jednoznacznie, czy owe postępowania dotyczyły oszustwa w zakresie VAT, czy podatku dochodowego.

10. W ramach karnego postępowania przygotowawczego belgijskie organy ścigania skierowały wniosek o pomoc prawną do Wielkiego Księstwa Luksemburga, co doprowadziło do zajęcia dokumentów bankowych w banku luksemburskim w dniu 15 lipca 1998 r. Oprócz luksemburskiego sędziego prowadzącego postępowanie przygotowawcze przy zajęciu obecny był także sędzia belgijski.

11. Uzyskane w ten sposób dokumenty władze luksemburskie przekazały belgijskim organom ścigania bez zwrócenia się do sądu luksemburskiego z wnioskiem o zatwierdzenie przewidziane w art. 20 ust. 2 konwencji Beneluksu, a tym bardziej bez jego uzyskania.

12. Belgijskie organy ścigania udzieliły belgijskim organom podatkowym wglądu w akta postępowania karnego. Na podstawie uzyskanych w ten sposób informacji belgijskie organy podatkowe wystosowały do wnoszących skargę kasacyjną w latach 1999 i 2000 decyzje w sprawie korekty deklaracji składanych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za lata podatkowe 1997 i 1998. Organy obciążyły podatkiem kwoty, które zostały przelane na luksemburski rachunek wnoszących skargę kasacyjną jako zysk brutto z działalności gospodarczej i handlowej.

13. Belgijski sąd finansowy pierwszej instancji, na skutek środków odwoławczych wniesionych od tych decyzji, zwolnił wnoszących skargę kasacyjną z przeważającej części określonego wobec nich podatku dochodowego od osób fizycznych.

14. W odpowiedzi na środek zaskarżenia strony przeciwnej postępowania kasacyjnego sąd apelacyjny w postępowaniach głównych uchylił wyrok sądu pierwszej instancji w zakresie, w jakim na podstawie tego wyroku udzielono zwolnienia od wymierzonego podatku dochodowego od osób fizycznych. Jego zdaniem nie są spełnione przesłanki zakazu wykorzystania dowodu zgodnie z regułą belgijskiej podatkowej Antygony. Wnoszący skargę kasacyjną wnieśli skargę kasacyjną od tego wyroku do Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego).

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

15. Postanowieniami z dnia 28 czerwca 2018 r. Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) przedłożył Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że w sprawach dotyczących podatku od wartości dodanej w każdych okolicznościach sprzeciwia się on wykorzystaniu środków dowodowych uzyskanych z naruszeniem zagwarantowanego w art. 7 karty prawa do poszanowania życia prywatnego, czy też dopuszcza on stosowanie uregulowania krajowego, zgodnie z którym sąd rozstrzygający w przedmiocie dopuszczalności posłużenia się takim środkiem dowodowym jako podstawą poboru VAT musi dokonać wyważenia, o którym mowa w pkt 4 postanowienia odsyłającego [zobacz powyżej pkt 7]?”

16. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 6 września 2018 r. sprawy C-469/18 i C-470/18 zostały połączone do celów przeprowadzenia etapów postępowania pisemnego i ustnego, jak również wydania wyroku.

17. W postępowaniu prejudycjalnym przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawili wnoszący skargę kasacyjną, Królestwo Belgii, Republika Włoska, Królestwo Niderlandów i Komisja Europejska.

V. W przedmiocie dopuszczalności pytania prejudycjalnego

18. Najpierw należy wyjaśnić kwestię dopuszczalności pytania prejudycjalnego. Sąd kasacyjny wyraźnie pyta bowiem, czy określone środki dowodowe mogą zostać wykorzystane do celów „poboru VAT”. Przedmiotem sporu w postępowaniach głównych nie są jednak decyzje określające wysokość zobowiązania z tytułu VAT, lecz decyzje określające wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. W tym względzie pytanie prejudycjalne pozostawałoby w sposób oczywisty bez związku z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, miałoby charakter hipotetyczny i byłoby zatem niedopuszczalne⁴.

19. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy z sądami krajowymi do Trybunału należy udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. W tym kontekście Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytanie⁵.

20. W swoim pytaniu prejudycjalnym sąd kasacyjny nie mógł mieć na myśli wykorzystania dowodów do celów poboru VAT, ponieważ wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie odnoszą się do decyzji określających wysokość VAT, lecz wyłącznie do decyzji określających wysokość podatku dochodowego. Termin „pobór VAT” zdaje się być błędem redakcyjnym i z tego względu należy go zastąpić słowami „poboru podatku dochodowego”.

21. Sąd kasacyjny zastanawia się ponadto nad dopuszczalnością wykorzystania środków dowodowych dla takiego poboru „w sprawach dotyczących podatku od wartości dodanej”. Związek między poborem podatku dochodowego a VAT można w tym przypadku dostrzec jedynie w fakcie, że podejrzenie oszustwa w zakresie VAT było powodem wszczęcia postępowania podatkowego i karnego, w wyniku którego zebrano dowody i wykorzystano je przy poborze podatku dochodowego.

22. W konsekwencji Trybunał może przereformułować przedstawione mu pytanie następująco: czy art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że w każdych okolicznościach sprzeciwia się on wykorzystaniu dla poboru podatku dochodowego środków dowodowych uzyskanych z naruszeniem art. 7 karty w karnym postępowaniu przygotowawczym wszczętym w związku z podejrzeniem oszustwa w zakresie VAT, czy też dopuszcza on wykładnię, zgodnie z którą sąd rozstrzygający w przedmiocie dopuszczalności posłużenia się takim środkiem dowodowym jako podstawą poboru podatku dochodowego musi w danym przypadku dokonać wyważenia?

23. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, tak przeformułowany, jest dopuszczalny.

⁴ Zobacz np. niedawny wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Verlezza i in. (od C-487/17 do C-489/17, EU:C:2019:270, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁵ Niedawne wyroki: z dnia 11 marca 2008 r., Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, pkt 46); z dnia 8 grudnia 2011 r., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 18); z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 23).

VI. Właściwość Trybunału

24. Trybunał orzeka jednak w przedmiocie wykładni prawa Unii w postępowaniu prejudycjalnym zgodnie z art. 267 ust. 1 lit. a) TFUE. W tym przypadku sporne jest jednak, czy karta znajduje zastosowanie *ratione temporis* (pkt 25 i nast.) i *ratione materiae* (pkt 30 i nast.).

A. Zastosowanie karty *ratione temporis*

25. Najpierw należy wyjaśnić, czy karta, która weszła w życie w dniu 1 grudnia 2009 r., ma zastosowanie *ratione temporis* do rozpatrywanego naruszenia procedury w 1998 r.

26. Z jednej strony w sprawie *Sabou*, również w dziedzinie podatków bezpośrednich, Trybunał orzekł, że karta nie ma zastosowania, ponieważ procedura wzajemnej pomocy, która doprowadziła tam do dodatkowej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego będącej przedmiotem sporu, została zakończona przed wejściem w życie karty⁶.

27. Z drugiej strony na przykład sprawa *Åkerberg Fransson* również dotyczyła decyzji podatkowych z okresu przed dniem 1 grudnia 2009 r. Jednakże tam zasada *ne bis in idem* musiała być przestrzegana przez sąd karny w jego orzeczeniu. Chwila ta była objęta zakresem stosowania *ratione temporis* karty.

28. W niniejszej sprawie scenariusz jest podobny. Mimo że dowody zostały zebrane w 1998 r., pojawia się kwestia wykorzystania dowodów przez sąd krajowy w chwili wydania jego orzeczenia, a zatem po wejściu w życie karty.

29. Podczas gdy, tak jak w sprawie *Sabou*, wskazanej w pkt 26, informacja dotycząca wniosku o wzajemnej pomocy i ewentualnego współudziału w formułowaniu wniosku staje się bezprzedmiotowa z chwilą zakończenia procedury udzielania wzajemnej pomocy, ewentualny zakaz gromadzenia dowodów pozostaje istotny dla wyważenia zakazu wykorzystywania dowodów. W konsekwencji w niniejszej sprawie karta znajduje zastosowanie *ratione temporis*.

B. Zastosowanie karty *ratione materiae*

30. Zakres zastosowania karty został określony w jej art. 51. Zgodnie z ust. 1 zdanie pierwsze tego przepisu postanowienia karty mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii.

31. Z tego względu Trybunał stwierdził już, że nie jest władny oceniać zgodności z kartą przepisów krajowych, które nie mieszczą się w zakresie zastosowania prawa Unii⁷.

32. Kilku uczestników postępowania kwestionuje właściwość Trybunału ze względu na brak zastosowania karty. Zarówno Belgia, jak i Komisja są zdania, że Trybunał nie jest właściwy ze względu na to, że wydanie decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego nie stanowi stosowania prawa Unii. Sam Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) wskazuje, że przedmiotowa sprawa „dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych, który nie jest regulowany prawem Unii”⁸.

6 Wyrok z dnia 22 października 2013 r., *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 25), wydany w następstwie mojej opinii w tej samej sprawie (EU:C:2013:370, pkt 34).

7 Wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 19); z dnia 30 kwietnia 2014 r., *Pfleger i in.* (C-390/12, EU:C:2014:281, pkt. 33); z dnia 27 marca 2014 r., *Torrallbo Marcos* (C-265/13, EU:C:2014:187, pkt 29); z dnia 6 października 2015 r., *Delvigne* (C-650/13, EU:C:2015:648, pkt 26); z dnia 30 czerwca 2016 r., *Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horățiu-Vasile Cruduleci* (C-205/15, EU:C:2016:499, pkt 23); z dnia 8 grudnia 2016 r., *Eurosaneamientos i in.* (C-532/15 i C-538/15, EU:C:2016:932, pkt 52).

8 Punkt 11 wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

33. Jednakże aby uzasadnić zakres stosowania karty, można wziąć pod uwagę dwa czynniki łączące: obok wzajemnej pomocy (pkt 34 i nast.) jest to w niniejszej sprawie przede wszystkim harmonizacja VAT na szczeblu prawa Unii (pkt 38 i nast.).

1. Stosowanie prawa Unii w ramach wzajemnej pomocy?

34. Po pierwsze, stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty mogłoby mieć miejsce, gdyby środek dowodowy uzyskano w drodze wzajemnej pomocy zgodnie z dyrektywą 77/799⁹.

35. Dyrektywa 77/799 reguluje jedynie współpracę organów administracyjnych w dziedzinie opodatkowania, a nie pomoc prawną w sprawach karnych, tak jak przykładowo konwencja Beneluksu. Wzajemna pomoc organów administracyjnych ogranicza się zasadniczo do współpracy między państwami członkowskimi w celu wymiany informacji, natomiast w ramach pomocy prawnej w sprawach karnych mogą być podejmowane szczególne środki dochodzeniowe służące uzyskaniu dowodów.

36. Z jednej strony sporne wydanie dokumentów bankowych wykracza poza zwykłą wymianę informacji w ramach pomocy, gdyż dowody te zostały raczej zajęte na podstawie pomocy prawnej. Z drugiej strony pomoc prawna w sprawach karnych nie została jeszcze zharmonizowana w momencie gromadzenia dowodów w 1998 r.¹⁰.

37. W związku z tym w niniejszym przypadku nie można przyjąć stosowania prawa Unii na podstawie udzielonej pomocy.

2. Pobór podatku dochodowego jako stosowanie prawa Unii?

38. Musiałoby zatem być możliwe uznanie poboru podatku dochodowego za stosowanie prawa Unii. Zasadniczo, wobec braku prawodawstwa Unii w tej dziedzinie, pobór podatku dochodowego nie stanowi stosowania prawa Unii.

39. Przepisy dotyczące podatku dochodowego są regulowane jedynie selektywnie na podstawie art. 115 TFUE w prawie wtórnym (dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych¹¹, dyrektywa w sprawie łączenia spółek¹², dyrektywa o odsetkach i należnościach licencyjnych¹³, dyrektywa ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania¹⁴). Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich¹⁵. Podatek od osób fizycznych leżący u podstaw postępowania głównego stanowi bezpośredni podatek dochodowy, w zakresie którego Belgia ma zatem wyłączną jurysdykcję.

9 Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. 1977, L 336, s. 15), obecnie uchylona dyrektywą Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1); w tym względzie zobacz sprawy: C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, w toku, i C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg, w toku.

10 Zobacz obecnie dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2014/41/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie europejskiego nakazu dochodzeniowego w sprawach karnych (Dz.U. 2014, L 130, s. 1).

11 Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8).

12 Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. 2009, L 310, s. 34).

13 Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. 2003, L 157, s. 49).

14 Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1).

15 Wyroki: z dnia 7 września 2004 r., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 19); z dnia 25 października 2007 r., Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, pkt 10); niedawny wyrok z dnia 19 grudnia 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, pkt 15).

40. Specyfika niniejszej sprawy polega na tym, że w celu poboru podatku dochodowego został wykorzystany środek dowodowy uzyskany przez belgijskie organy ścigania w ramach karnego postępowania przygotowawczego wszczętego w związku z podejrzeniem oszustwa w zakresie VAT.

a) Prawo dotyczące VAT jako stosowanie prawa Unii

41. Gdyby akty zaskarżone w postępowaniu głównym stanowiły decyzje określające wysokość VAT, należałoby przyjąć stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty. Z jednej strony Trybunał orzekł, że z art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112 (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) ¹⁶ i z art. 4 ust. 3 TUE wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na ich terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT ¹⁷. Ponowne określenie wysokości zobowiązania w zakresie VAT dokonane w wyniku stwierdzenia praktyki stanowiącej nadużycie jest zatem przypadkiem stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty ¹⁸.

42. Z drugiej strony nawet jeżeli prawo Unii nie zawiera przepisów dotyczących prawa karnego w dziedzinie podatków ani sankcji administracyjnych, sankcje mające na celu zapewnienie dokładnego poboru VAT i zwalczanie nadużyć finansowych zgodnie z art. 325 TFUE stanowią „stosowanie prawa Unii” w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty ¹⁹.

43. Z okoliczności faktycznych przedstawionych przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) nie wynika, jakie środki w zakresie VAT i sankcje karne podjęła Belgia w związku z oszustwami w zakresie VAT. Przedmiotem odesłania prejudycjalnego są wyłącznie środki z zakresu prawa dotyczącego podatku dochodowego, a zatem decyzje określające wysokość podatku dochodowego.

b) Gromadzenie środków dowodowych w postępowaniu przygotowawczym na podstawie podejrzenia oszustwa w zakresie VAT jako stosowanie prawa Unii?

44. Jednakże środek dowodowy wykorzystany dla celu poboru podatku dochodowego nie został zebrany przez organy podatkowe w ramach ich własnych postępowań. Pochodzi on raczej z karnych postępowań przygotowawczych wszczętych na skutek zawiadomienia belgijskiej specjalnej inspekcji podatkowej w związku z oszustwem karuzelowym w zakresie VAT. Takie gromadzenie dowodów w ramach postępowań karnych mogłoby stanowić przypadek stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty.

45. Prawo karne znajduje się w samym centrum suwerenności państwowej ²⁰. W tym zakresie Unia dysponuje tylko ograniczoną kompetencją (art. 83 i art. 325 ust. 4 TFUE). Ponadto prawo karne materialne i prawo karne procesowe nie zostały zharmonizowane na poziomie Unii ²¹. Tym samym zasadniczo państwa członkowskie zachowują kompetencję w zakresie prawa karnego.

¹⁶ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1); jednakże w okresie karuzeli podatkowej VAT leżącej u podstaw stanu faktycznego niniejszej sprawy obowiązywała jeszcze szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

¹⁷ Wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25); z dnia 20 marca 2018 r., Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 18); z dnia 21 listopada 2018 r., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, pkt 33).

¹⁸ Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 67). Zobacz opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, pkt 52).

¹⁹ Wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26, 27); z dnia 5 kwietnia 2017 r., Orsi i Baldetti (C-217/15 i C-350/15, EU:C:2017:264, pkt 16); z dnia 20 marca 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, pkt 21).

²⁰ Zobacz opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, pkt 121).

²¹ Wyrok z dnia 27 maja 2014 r., Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, pkt 76).

46. Jednakże w sprawie sądowego postępowania karnego dotyczącego przestępstw w zakresie VAT w sprawie Åkerberg Fransson Trybunał orzekł, że nie tylko dodatkowe zobowiązania podatkowe, ale także postępowanie karnoskarbowe z powodu podania nieprawdziwych informacji w zakresie VAT stanowią akty stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty²². Okoliczność, że przepisy krajowe służące za podstawę tych zobowiązań podatkowych i postępowania karnego nie zostały wydane w celu transpozycji dyrektywy VAT, jest bez znaczenia w świetle obowiązków wynikających z dyrektywy VAT, art. 4 ust. 3 TUE i art. 325 TFUE²³.

47. Następnie Trybunał wypracował zasadę skuteczności ścigania w sprawach przestępstw z dziedziny VAT²⁴. Zgodnie z zasadą skuteczności ścigania w sprawach przestępstw z dziedziny VAT państwa członkowskie są zobowiązane do skutecznego ścigania naruszeń dyrektywy VAT.

48. Według Trybunału²⁵ zasada skuteczności ścigania w sprawach przestępstw z dziedziny VAT musi być przestrzegana nie tylko na etapie jurysdykcyjnym postępowania, ale również w jego fazie przygotowawczej, od chwili „postawienia zarzutów zainteresowanej osobie”.

49. Z orzecznictwa nie wynika jednak jednoznacznie, do jakiej konkretnej chwili to się odnosi. Można by uznać, że odpowiednią chwilą może być oficjalne zawiadomienie właściwego organu o zarzucie popełnienia przestępstwa²⁶. Jednakże takie powiadomienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego nie jest przewidziane we wszystkich systemach prawnych. Jeżeli postępowanie przygotowawcze zostaje umorzone, podejrzany może nawet nie dowiedzieć się, że było przeciwko niemu prowadzone postępowanie przygotowawcze. Jeżeli należałoby się oprzeć o takie zawiadomienie, to w gestii organów dochodzeniowych leżałoby określenie chwili, od której stosuje się prawa podstawowe karty.

50. Musi zatem wystarczyć, że z akt proceduralnych wynika jasno, że zostało wszczęto karne postępowanie przygotowawcze w celu ścigania oszustwa w zakresie VAT. Tę chwilę można wiarygodnie określić. Od tej chwili organ jest również związany prawami podstawowymi Unii w karnych postępowaniach przygotowawczych.

51. Jednakże w niniejszej sprawie nie jest jasne, czy karne postępowania przygotowawcze i gromadzenie dowodów zostały przeprowadzone w celu ścigania oszustw w zakresie VAT, czy też w celu ścigania oszustw związanych z podatkiem dochodowym. Zasadniczo Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) musiałby wyjaśnić tę niejasność na późniejszym etapie po postępowaniu prejudycjalnym.

52. Ze względu na to jednak, że pytanie to jest istotne już dla dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, proponuję, aby Trybunał oparł się na domniemaniu utrwalonego orzecznictwa, iż w przypadku wątpliwości pytanie prejudycjalne ma znaczenie dla sprawy²⁷.

22 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 27).

23 Zobacz wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 28).

24 Wyrok z dnia 17 stycznia 2019 r., Dzivev i in. (C-310/16, EU:C:2019:30, sentencja i pkt 39, 41).

25 Wyroki: z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in. (C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 71); z dnia 17 stycznia 2019 r., Dzivev i in. (C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 33).

26 Zobacz odnośnie do art. 6 ust. 1 EKPC wyrok ETPC z dnia 10 września 2010 r., McFarlane/Irlandia (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143).

27 Zobacz np. wyroki: z dnia 12 lutego 2009 r., Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, pkt 27); z dnia 6 października 2015 r., Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, pkt 25).

53. W każdym wypadku z okoliczności faktycznych przedstawionych przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) we wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że do celów decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego zostały wykorzystane środki dowodowe zebrane w ramach postępowań przygotowawczych wszczętych po zawiadomieniu przez organ podatkowy, który wszczął dochodzenie w sprawie oszustwa karuzelowego w zakresie VAT. W tym względzie zakłada się dalej, że dowody uzyskano w toku karnego postępowania przygotowawczego w celu ścigania oszustw w zakresie VAT.

c) Wykorzystanie uzyskanych w ten sposób środków dowodowych do celów poboru podatku dochodowego jako stosowanie prawa Unii?

54. Jednak podobnie jak dochodzenia organów podatkowych w sprawie oszustwa karuzelowego w zakresie VAT, karne postępowanie przygotowawcze nie doprowadziło do złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

55. Czy jednak z orzecznictwa Trybunału od czasu wyroku Åkerberg Fransson wynika, że państwo członkowskie stosuje prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty również wtedy, gdy środki dowodowe zebrane uprzednio w ramach karnego postępowania przygotowawczego w sprawie oszustwa w zakresie VAT są wykorzystywane dla decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego?

56. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie „stosowania prawa Unii” w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty wymaga istnienia związku między aktem prawa Unii a rozpatrywanym środkiem krajowym, który wykracza poza bliskość danych dziedzin lub pośredni wpływ jednej dziedziny na drugą²⁸.

57. Aby ustalić, czy państwo członkowskie stosuje prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty, należy zgodnie z orzecznictwem Trybunału zbadać między innymi, czy omawiane uregulowanie krajowe ma na celu wykonanie przepisu prawa Unii, jaki jest charakter tego uregulowania oraz czy zmierza ono ku realizacji celów innych niż te objęte prawem Unii, nawet jeżeli może ono w sposób pośredni wpływać na to ostatnie, a także czy istnieją przepisy prawa Unii regulujące daną dziedzinę w sposób szczególny lub mogące mieć dla niej znaczenie²⁹.

58. Jedynym argumentem przemawiającym za uznaniem, że ma miejsce stosowanie prawa Unii, jest to, że ewentualne naruszenie przy gromadzeniu dowodów nie zmienia się na skutek celu, dla którego środek dowodowy jest ostatecznie wykorzystany. Jeżeli dowody zostały zebrane w ramach zakresu zastosowania prawa Unii, można by argumentować, że prawo Unii powinno mieć zastosowanie również do wykorzystania dowodów.

²⁸ Wyroki: z dnia 6 marca 2014 r., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, pkt 24); z dnia 10 lipca 2014 r., Julián Hernández i in. (C-198/13, EU:C:2014:2055, pkt 34); z dnia 6 października 2016 r., Paoletti i in. (C-218/15, EU:C:2016:748, pkt 14); zob. niedawna opinia rzecznika generalnego H. Saugmandsgaarda Øe w sprawie Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, pkt 43, przypis 36) oraz niedawna opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, pkt 45); lub jak stwierdził Bundesverfassungsgericht (federalny trybunał konstytucyjny), w reakcji na wyrok Åkerberg Fransson: „aby państwa członkowskie były związane prawami podstawowymi Unii Europejskiej zapisanymi w karcie praw podstawowych, nie wystarczy, aby przepis [krajowy] zawierał odesłanie faktyczne do czysto abstrakcyjnego zakresu stosowania prawa Unii lub aby wywierał na nie wyłącznie rzeczywiste skutki”, BVerfG, wyrok z dnia 24 kwietnia 2013 r., Antiterrordatei (I BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, pkt 91).

²⁹ Wyroki: z dnia 6 marca 2014 r., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, pkt 25); z dnia 10 lipca 2014 r., Julián Hernández i in. (C-198/13, EU:C:2014:2055, pkt 37); a także niedawne postanowienie z dnia 7 września 2017 r., Demarchi Gino i Garavaldi (C-177/17 i C-178/17, EU:C:2017:656, pkt 20).

59. Stosowanie prawa Unii przy gromadzeniu dowodów rozciągałoby się wówczas także na obszary, w których dowody są wykorzystywane, nawet jeżeli obszary te – jak w tym przypadku pobór podatku dochodowego – nie stanowią prawa Unii. Byłaby to wykładnia, która wykraczałaby daleko poza dokonaną w wyroku Åkerberg Fransson wykładnię pojęcia „stosowania prawa Unii”. Tam argumentowano bowiem w oparciu o art. 325 TFUE oraz związek między postępowaniem karnym w sprawie oszustw w zakresie VAT a skutecznym poborem VAT. Argumentacja taka nie ma zastosowania w odniesieniu do skutecznego egzekwowania podatku dochodowego.

60. Fakt, że w stanie faktycznym takim jak w niniejszej sprawie od przypadku zależy, czy organy podatkowe lub karne będą badać uchylanie się od płacenia podatku dochodowego lub oszustwo w zakresie VAT, również przemawia przeciwko takiemu rozwiązaniu. W wielu przypadkach oszustwo w zakresie VAT (tj. niezgłaszanie transakcji podlegających opodatkowaniu) jest związane z oszustwami dotyczącymi podatku dochodowego (tj. niezgłaszaniem dochodu podlegającego opodatkowaniu).

61. Gdyby wszystkie późniejsze środki administracyjne zostały uznane za stosowanie prawa Unii wyłącznie na podstawie przypadkowego faktu, czy postępowanie przygotowawcze zostało wszczęte w powodu uchylania się od płacenia podatku dochodowego, czy VAT, byłoby to sprzeczne z wyżej wskazanym orzecznictwem Trybunału³⁰.

62. Po pierwsze, państwa członkowskie nie zamierzają stosować prawa Unii, gdy wydają decyzje określające wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego. Przepisy dotyczące podatku dochodowego nie służą również realizacji zobowiązań wynikających z prawa Unii, ale wchodzą w zakres kompetencji państw członkowskich, jak wskazano w pkt 38 i nast. powyżej.

63. Po drugie, przepisy krajowe dotyczące podatku dochodowego realizują cele inne niż cele objęte prawem Unii. Zobowiązania państw członkowskich w odniesieniu do zasobów własnych Unii na mocy art. 325 TFUE obejmują wszystkie części prawa krajowego, które wypełniają te zobowiązania³¹. Podatki dochodowe nie są jednak funduszami unijnymi, lecz funduszami państw członkowskich.

64. Po trzecie, z wyjątkiem prawa wtórnego powołanego w pkt 39 nie istnieją żadne szczególne przepisy prawa Unii dotyczące podatków dochodowych. Nie byłoby ani racjonalnie przewidywalne, ani funkcjonalnie konieczne, aby pośrednie skutki, jakie prawo dotyczące VAT może mieć dla przepisów dotyczących podatku dochodowego, były wystarczające dla przyjęcia stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty.

65. Gdyby jakiegokolwiek pośrednie skutki prawa dotyczącego VAT dla przepisów dotyczących podatku dochodowego były wystarczające dla uzasadnienia zakresu stosowania prawa Unii, praktycznie niemożliwe byłoby określenie kilku pozostałych obszarów przepisów dotyczących podatku dochodowego, które należy oceniać wyłącznie na podstawie prawa krajowego. W szczególności nieujawnienie transakcji opodatkowanych VAT jest zazwyczaj pośrednio związane z nieujawnieniem dochodów istotnych dla podatku dochodowego. W tym względzie ostatecznie podważyłoby to kompetencje w zakresie podatków bezpośrednich przysługujące na obecnym etapie rozwoju prawa Unii państwom członkowskim.

66. W związku z tym nie zachodzi przypadek stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty, jeżeli w odniesieniu do decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku dochodowego wykorzystuje się dowody zebrane w ramach postępowania przygotowawczego w sprawie przestępstw w zakresie VAT.

30 Wyroki: z dnia 6 marca 2014 r., Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, pkt 24); z dnia 10 lipca 2014 r., Julián Hernández i in. (C-198/13, EU:C:2014:2055, pkt 34); z dnia 6 października 2016 r., Paoletti i in. (C-218/15, EU:C:2016:748, pkt 14).

31 Opinie rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, pkt 26–65) i w sprawie Dzivev i in. (C-310/16, EU:C:2018:623, pkt 68).

67. Jak niedawno słusznie wskazał rzecznik generalny H. Saugmandsgard Øe, nie oznacza to jednak, że istnieją luki w ochronie praw podstawowych obywateli Unii. W odniesieniu do poboru podatku dochodowego nadal dysponują oni krajowymi środkami prawnymi z krajowymi prawami podstawowymi, a jeśli takie środki zostały wyczerpane, mogą wnieść skargę do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka³².

3. Wniosek pośredni

68. W podsumowaniu można stwierdzić, że karta nie ma zastosowania *ratione materiae*. Trybunał nie jest zatem właściwy do orzekania w sprawie wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

VII. Tytułem ewentualnym: merytoryczna ocena pytania prejudycjalnego

69. W przypadku gdyby jednak Trybunał uznał swoją właściwość i przyjął, że prawo Unii jest stosowane do poboru podatku dochodowego, Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) zwrócił się zasadniczo z pytaniem, czy art. 47 karty stoi na przeszkodzie wykorzystaniu bezprawnie uzyskanych dowodów lub pozwala na dokonanie wyważenia przez sąd krajowy. W szczególności Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) wnosi w tym kontekście o wyjaśnienie odpowiednich fragmentów wyroku *WebMindLicenses*³³.

70. Wyrok *WebMindLicenses* dotyczył wymogu, aby dowody, na których oparta jest decyzja stanowiąca wykonywanie prawa Unii (in casu pobór podatku dochodowego), nie zostały uzyskane z naruszeniem prawa Unii, w szczególności praw zagwarantowanych na mocy karty³⁴.

71. W tej kwestii Trybunał wskazał, że wymóg ten jest spełniony wtedy, gdy sąd rozstrzygający skargę na tę decyzję ma kompetencje w zakresie przeprowadzenia kontroli, że dowody, na których oparta jest ta decyzja, zostały uzyskane zgodnie z prawami zagwarantowanymi w prawie Unii³⁵.

72. Tak więc w wyroku *WebMindLicenses* Trybunał ograniczył się tylko do stwierdzenia, że sąd krajowy powinien zbadać zgodność z prawem takiego gromadzenia dowodów. Wbrew twierdzeniom wnoszących skargę kasacyjną nie wynika z tego, czy naruszenie przy gromadzeniu dowodów automatycznie prowadzi do zakazu wykorzystywania dowodów, czy też sąd krajowy jest uprawniony do dokonania wyważenia.

73. W tym względzie należy najpierw przypomnieć, że prawo Unii nie przewiduje zasad gromadzenia i wykorzystywania dowodów w ramach postępowania karnego w zakresie VAT, tak że w tej dziedzinie kompetencja należy do państw członkowskich³⁶. Postępowania karne mające na celu zwalczanie naruszeń przepisów dotyczących VAT wchodzą zatem w zakres autonomii proceduralnej i instytucjonalnej państw członkowskich. Dotyczy to a fortiori wykorzystania dowodów w celu poboru podatku dochodowego, w przypadku gdy zostały one zgromadzone w ramach postępowania przygotowawczego w sprawie przestępstw w zakresie VAT.

74. Autonomia ta jest jednak ograniczona przy stosowaniu prawa Unii poprzez prawa podstawowe oraz zasady proporcjonalności, równoważności i skuteczności³⁷.

32 Opinia rzecznika generalnego H. Saugmandsgaarda Øe w sprawie Komisja/Węgry (Prawa użytkownika gruntów rolnych) (C-235/17, EU:C:2018:971, pkt 109).

33 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 86–89).

34 Zobacz wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 87).

35 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 88).

36 Zobacz wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 65); z dnia 2 maja 2018 r., *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 25); z dnia 17 stycznia 2019 r., *Dzivev i in.* (C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 24).

37 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 2 maja 2018 r., *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 29); z dnia 17 stycznia 2019 r., *Dzivev i in.* (C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 30).

75. W tym kontekście nic jednak nie wskazuje na to, by zasady równoważności i skuteczności stały na przeszkodzie dokonaniu przez sąd krajowy wyważenia przy przyjmowaniu zakazu wykorzystywania dowodów.

76. Brak jest także oczywistego naruszenia praw podstawowych. Artykuł 47 karty nie zakazuje automatycznie wykorzystywania dowodów.

77. Jeszcze przed wejściem w życie karty i w oparciu o orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka³⁸ Trybunał orzekł, że dopuszczalność dowodu uzyskanego niezgodnie z prawem nie może być zasadniczo i abstrakcyjnie wykluczona, lecz ocena zebranych dowodów należy do sądu krajowego³⁹.

78. Prawa podstawowe najlepiej uwzględnić się poprzez zbadanie proporcjonalności naruszenia w danym przypadku, tak jak to ma miejsce w przypadku wyważenia przez sądy krajowe (przykładowo zgodnie z belgijską podatkową Antygoną). W tym względzie Trybunał orzekł w sprawie dotyczącej sporządzenia wykazu danych osobowych w celu poboru podatku, że sądy krajowe muszą ustalić w odniesieniu do każdego przypadku indywidualnie, czy względy przemawiające za uznaniem ewentualnej niejawności spornego wykazu za uzasadniony cel przeważają nad potrzebą ochrony praw jednostki⁴⁰.

79. W przypadku takim jak niniejszy sąd krajowy będzie musiał wziąć pod uwagę, przy rozpatrywaniu indywidualnego przypadku, w szczególności to, który przepis został naruszony i jakość tego naruszenia. W tym względzie należy ocenić, czy sędzia belgijski był obecny przy zajęciu środków dowodowych przez sędziego luksemburskiego, tak aby mogło dojść ewentualnie „tylko” do naruszenia konwencji Beneluksu, które nie stanowi automatycznie naruszenia art. 7 karty.

80. W konsekwencji art. 47 karty nie stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, zgodnie z którymi sąd krajowy, który musi orzec, czy środek dowodowy uzyskany z naruszeniem prawa Unii w ramach postępowania przygotowawczego w sprawie przestępstw w zakresie VAT może zostać wykorzystany do celów poboru podatku dochodowego, jest zobowiązany do dokonania wyważenia, w szczególności z uwzględnieniem jakości naruszenia.

VIII. Wnioski

81. Z uwagi na powyższe proponuję jednak Trybunałowi, aby orzekł o swojej niewłaściwości do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione przez belgijski sąd kasacyjny.

38 Wyroki ETPC: z dnia 18 marca 1997 r., Mantovanelli/Francja (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33, 34); z dnia 25 marca 1999 r., Pélissier i Sassi/Francja (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45).

39 Zobacz wyrok z dnia 10 kwietnia 2003 r., Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, pkt 75).

40 Wyrok z dnia 27 września 2017 r., Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, pkt 97).