



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 24 października 2019 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek dochodowy od osób fizycznych –
Niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W sprawach połączonych C-469/18 i C-470/18

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia) postanowieniami z dnia 28 czerwca 2018 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 19 lipca 2018 r., w postępowaniach:

IN (C-469/18),

JM (C-470/18)

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis (sprawozdawca), E. Juhász, M. Ilešič i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu IN i JM przez J. Verbista, advocaat,
- w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux'go, P. Cottina i C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez W. van Eeckhoutte'a, advocaat,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.K. Bulterman i J. Hoogvelda, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niderlandzki.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez H. Krämera i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 lipca 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).
- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów między IN (sprawa C-469/18) i JM (sprawa C-470/18) a Belgische Staat (państwem belgijskim) dotyczących decyzji podatkowych wydanych przez belgijski organ podatkowy za lata podatkowe 1997 i 1998 w sprawie korekty ich zeznań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Prawo międzynarodowe

- 3 Artykuł 20 Konwencji w sprawie ekstradycji i wzajemnej pomocy w sprawach karnych między Królestwem Belgii, Wielkim Księstwem Luksemburga i Królestwem Niderlandów, podpisanej w Brukseli w dniu 27 czerwca 1962 r., przewiduje:

„1. Na wniosek strony wzywającej strona wezwana, w zakresie dozwolonym na mocy jej przepisów, zajmuje i przekazuje przedmioty:

- a) które mogą służyć jako dowody,
- b) które pochodzą z czynu zabronionego i zostały odnalezione przed przekazaniem osoby zatrzymanej lub po nim.

2. Przekazanie jest uzależnione od zgody izby śledczej sądu miejsca, w którym dokonano przeszukania i zajęcia, która to izba podejmuje decyzję o przekazaniu stronie wzywającej, w całości lub w części, zajętych przedmiotów. 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.

[...]”.

Spory w postępowaniach głównych i pytanie prejudycjalne

- 4 Okoliczności faktyczne obu sporów w postępowaniach głównych są, odpowiednio, takie same w sprawach C-469/18 i C-470/18. Można je streścić w poniżej przedstawiony sposób.
- 5 Skarżący w postępowaniach głównych to dyrektorzy zarządzający przedsiębiorstw zajmujących się obrotem oraz dystrybucją komputerów i części komputerowych. W 1996 r. wobec tych przedsiębiorstw toczyły się karne postępowania przygotowawcze wszczęte w następstwie zawiadomienia o przestępstwie belgijskiego organu podatkowego, który w 1995 r. wszczął dochodzenie w sprawie oszustwa karuzelowego w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT).

- 6 W trakcie postępowania przygotowawczego udzielono pomocy prawnej w Luksemburgu, w ramach której dyrektor banku luksemburskiego – podczas przesłuchania przez luksemburskiego sędziego prowadzącego postępowanie przygotowawcze w obecności jego belgijskiego odpowiednika – przedłożył dokumenty bankowe dotyczące skarżących w postępowaniach głównych. Jednakże przekazanie to odbyło się bez zwrócenia się o wyrażenie zgody przez izbę śledczą sądu miejsca, w którym dokonano przeszukania i zajęcia, czyli izbę śledczą tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sądu okręgowego w Luksemburgu), wymaganej na mocy art. 20 Konwencji w sprawie ekstradycji i wzajemnej pomocy w sprawach karnych między Królestwem Belgii, Wielkim Księstwem Luksemburga i Królestwem Niderlandów.
- 7 Po uzyskaniu zezwolenia na zapoznanie się z aktami sprawy karnej i ich skopiowanie belgijski organ podatkowy wydał decyzje podatkowe w sprawie korekty zeznań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych złożonych przez skarżących w postępowaniach głównych i nakazujące zapłatę podatków od zysków przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych w wysokości 536 738,94 EUR za rok podatkowy 1997 i 576 717,62 EUR za rok podatkowy 1998, które zostały wpłacone na rachunek bankowy w Luksemburgu.
- 8 Ponieważ zażalenia wniesione przez skarżących w postępowaniach głównych od tych decyzji zostały oddalone, skarżący ci wnieśli skargi zmierzające do uzyskania zwolnienia z należnych od nich podatków, podnosząc, że dokumenty bankowe zostały uzyskane w sposób niezgodny z prawem i w związku z tym nie mogły stanowić podstawy do wydania decyzji podatkowej. Skargi te zostały utrzymane w mocy wyrokiem sądu pierwszej instancji, który to wyrok został uchylony w postępowaniu odwoławczym. Skarżący w postępowaniach głównych wnieśli następnie skargi kasacyjne.
- 9 Przed sądem odsyłającym, Hof van Cassatie (sądem kasacyjnym, Belgia), skarżący w postępowaniach głównych podnoszą w szczególności, iż z art. 8 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej „EKPC”) oraz z art. 7 karty wynika, że przekazywanie danych bankowych osób fizycznych jest możliwe jedynie pod warunkiem poszanowania przewidzianych w tym celu procedur prawnych. Natomiast nie było tak w tym przypadku, a zatem zostało naruszone podstawowe prawo do prywatności tych skarżących. Uzyskanie takich dowodów z naruszeniem takiego prawa jest sprzeczne z tym, czego można oczekiwać od organu działającego zgodnie z zasadami dobrej administracji, a zatem wykorzystanie takich dowodów należy, w każdych okolicznościach, uznać za niedopuszczalne.
- 10 W tym względzie skarżący w postępowaniach głównych powołują się na wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), twierdząc, że gdyby w ramach poboru podatku dochodowego należało uznać w prawie belgijskim możliwość wykorzystania dowodów uzyskanych z naruszeniem prawa podstawowego, prowadziłyby to do nieuzasadnionej różnicy w traktowaniu z punktu widzenia zagwarantowanej w konstytucji belgijskiej zasady równości i niedyskryminacji między podatnikiem podlegającym poborowi podatku dochodowego a podatnikiem podlegającym poborowi VAT.
- 11 Sąd odsyłający wyjaśnia, po pierwsze, że belgijskie uregulowanie podatkowe nie zawiera ogólnego przepisu zakazującego wykorzystywania dowodów uzyskanych w sposób niezgodny z prawem w celu ustalenia zaległości podatkowej i określenia, w stosownych przypadkach, wyższej kwoty zobowiązania podatkowego lub nałożenia grzywny. Wykorzystanie takich dowodów przez administrację należy oceniać w świetle zasad dobrej administracji i prawa do rzetelnego procesu sądowego. Z wyjątkiem przypadków, w których ustawodawca przewiduje szczególne kary w tym zakresie, wykorzystanie takich dowodów w sprawach podatkowych można wykluczyć jedynie wtedy, gdy dowody te zostały uzyskane w sposób, który jest tak dalece sprzeczny z tym, czego można oczekiwać od organu działającego zgodnie z zasadą dobrej administracji, że takie wykorzystanie powinno być w każdych okolicznościach uznane za niedopuszczalne, lub gdy takie wykorzystanie zagraża prawu podatnika do rzetelnego procesu sądowego. W ramach tej oceny sąd może w szczególności uwzględnić jeden lub więcej

z następujących aspektów: czysto formalny charakter nieprawidłowości, jej skutki dla prawa lub wolności, jakie chroni naruszona norma, umyślny lub nieumyślny charakter nieprawidłowości popełnionej przez organ oraz okoliczność, że waga naruszenia jest znacznie większa od popełnionej nieprawidłowości.

- 12 Po drugie, sąd odsyłający powołuje się na wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) i zauważa, iż w wyroku tym Trybunał orzekł, że w zakresie poboru VAT należy wykluczyć dowody uzyskane z naruszeniem prawa podstawowego. Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka wynikałoby natomiast, że wykorzystanie dowodów zebranych z naruszeniem art. 8 EKPC niekoniecznie prowadzi do naruszenia prawa do rzetelnego procesu sądowego zagwarantowanego w art. 6 ust. 1 EKPC i że art. 13 EKPC sam w sobie nie wymaga wyłączenia takich dowodów z postępowania.
- 13 W świetle tego orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka sąd odsyłający uważa za konieczne, aby ponownie zwrócić się do Trybunału z pytaniem, czy w zakresie VAT art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że 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 do celów uzasadnienia poboru VAT musi dokonać wyważenia przedstawionego powyżej.
- 14 Sąd odsyłający wskazał, że chociaż sprawy rozpatrywane w postępowaniach głównych dotyczą podatków dochodowych, a zatem nie chodzi o dziedzinę objętą prawem Unii, odpowiedź na pytanie postawione w każdej ze spraw połączonych jest konieczna, aby móc ocenić podniesioną przez skarżących w postępowaniach głównych nierówność traktowania zachodzącą między podatnikiem, od którego pobierany jest podatek dochodowy od osób fizycznych, a podatnikiem, od którego pobierany jest VAT.
- 15 W tych okolicznościach Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) postanowił w sprawach C-469/18 i C-470/18 zawiesić postępowania i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie sformułowane w identyczny sposób w obu sprawach:

„Czy art. 47 [karty] należy interpretować w ten sposób, że w sprawach dotyczących [VAT] 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 [uzasadnieniu postanowienia odsyłającego]?”.

Postępowanie przed Trybunałem

- 16 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 6 września 2018 r. sprawy C-469/18 i C-470/18 zostały połączone do celów pisemnego etapu postępowania oraz wydania wyroku.

Dopuszczalność wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 17 Jak wskazuje sąd odsyłający, sytuacja rozpatrywana w sprawach w postępowaniach głównych, mająca na celu skorygowanie zeznania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, nie wchodzi w zakres stosowania prawa Unii.

- 18 Należy zauważyć, że okoliczność, iż w sprawach w postępowaniach głównych dowody zostały uzyskane w ramach postępowania karnego wszczętego w następstwie zawiadomienia belgijskiego organu podatkowego, który prowadził dochodzenie w sprawie oszustw w zakresie VAT, nie oznacza sama w sobie, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 66 opinii, że wykorzystanie tych dowodów do celów skorygowania zeznania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych stanowi stosowanie prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty. Takie wykorzystanie nie ma bowiem związku z prawem Unii wykraczającego poza bliskość, jaka może istnieć w danym państwie członkowskim między przepisami dotyczącymi poboru VAT a przepisami dotyczącymi poboru podatku dochodowego od osób fizycznych lub pośredniego wpływu jednej z tych kwestii na drugą (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2014 r., Julián Hernández i in., C-198/13, EU:C:2014:2055, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 W niniejszej sprawie Trybunał nie może zatem oceniać – w świetle karty – uregulowania lub orzecznictwa krajowego mających zastosowanie do wykorzystania w postępowaniu w sprawie poboru podatku dochodowego od osób fizycznych, które dotyczy skarżących w postępowaniach głównych, dowodów, które zdaniem sądu odsyłającego zostały uzyskane niezgodnie z prawem.
- 20 Jednakże, chociaż sprawy w postępowaniach głównych dotyczą podatku dochodowego od osób fizycznych, sąd odsyłający, którego pytanie w obu sprawach wyraźnie dotyczy wykładni art. 47 karty, ma na celu w rzeczywistości ustalenie, w jakim zakresie prawo Unii zezwala lub nie na wykorzystanie do celów poboru VAT dowodów uzyskanych w sposób niezgodny z prawem. Według tego sądu, w tej kwestii może pojawić się bowiem rozbieżność między rozwiązaniem przyjętym przez Trybunał w wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) a orzecznictwem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Odpowiedź na zadane pytanie jest mu potrzebna, aby móc ocenić nierówność traktowania, podnoszoną przez skarżących w postępowaniach głównych, zachodzącą między podatnikiem, od którego pobierany jest, w niniejszym przypadku, podatek dochodowy od osób fizycznych, a podatnikiem, od którego pobierany jest VAT.
- 21 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał uznał za dopuszczalne wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczące przepisów prawa Unii w sytuacjach, w których stan faktyczny postępowania głównego sytuował się poza zakresem stosowania prawa Unii, lecz w których przepisy te znalazły zastosowanie do sprawy za pośrednictwem prawa krajowego ze względu na zawarte w prawie krajowym odesłanie do ich treści (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 października 2012 r., Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, pkt 45; z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Jeżeli ustawodawstwo krajowe dostosowuje się bowiem w zakresie rozwiązań sytuacji czysto wewnętrznych do uregulowań przyjętych w prawie Unii, w celu na przykład uniknięcia dyskryminacji jego obywateli lub zakłócenia konkurencji, lub zapewnienia jednolitej procedury w porównywalnych sytuacjach, istnieje wyraźny interes Unii w tym, by w celu uniknięcia rozbieżności w przyszłej wykładni, przepisy i pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 października 1990 r., Dzodzi, C-297/88 i C-197/89, EU:C:1990:360, pkt 37; z dnia 17 lipca 1997 r., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, pkt 32; a także z dnia 18 października 2012 r., Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, pkt 46).
- 23 Tak więc wykładnia przepisów prawa Unii dokonana przez Trybunał w sytuacjach nieobjętych zakresem stosowania tych przepisów jest uzasadniona, gdy owe przepisy znalazły zastosowanie do takich sytuacji poprzez prawo krajowe w sposób bezpośredni i bezwarunkowy, w celu zapewnienia identycznego traktowania tych sytuacji i sytuacji objętych zakresem stosowania rzeczonych przepisów (wyroki: z dnia 18 października 2012 r., Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, pkt 47; z dnia 7 listopada 2018 r., C i A, C-257/17, EU:C:2018:876, pkt 33).

- 24 W sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniach głównych, która nie wchodzi w zakres zastosowania prawa Unii, do sądu odsyłającego należy wskazanie Trybunałowi, zgodnie z art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem, związku, jaki zawisły przed nim spór wykazuje z postanowieniami prawa Unii, który to związek czyni uzyskanie wykładni wnioskowanej w ramach odesłania prejudycjalnego niezbędnym dla rozstrzygnięcia owego sporu (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 listopada 2016 r., *Ullens de Schooten*, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 55; z dnia 20 września 2018 r., *Fremoluc*, C-343/17, EU:C:2018:754, pkt 22).
- 25 Jednakże, ponieważ prawo Unii nie przewiduje przepisów dotyczących sposobu przeprowadzania dowodów w przypadku oszustw w zakresie VAT, a do państw członkowskich należy ustanowienie takich przepisów zgodnie z zasadą skuteczności prawa Unii i praw gwarantowanych przez to prawo (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 65–68; z dnia 17 stycznia 2019 r., *Dzivev i in.*, C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 24), istnienie w prawie krajowym odesłania do przepisów prawa Unii jest trudne do wyobrażenia w tej dziedzinie. W każdym razie z postanowienia odsyłającego nie wynika, aby prawo belgijskie zawierało takie odesłanie.
- 26 Z całości powyższych rozważań wynika, że rozpatrywane wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

- 27 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia) postanowieniami z dnia 28 czerwca 2018 r. są niedopuszczalne.

Podpisy