



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
J. KOKOTT  
fremsat den 11. juli 2019<sup>1</sup>

### Forenede sager C-469/18 og C-470/18

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hof van Cassatie (Belgien))

»Præjudiciel forelæggelse – beskatning– adgang til effektive retsmidler – domstolsprøvelse af en skatteansættelse – Domstolens kompetence i forbindelse med en indkomstskatteansættelse – skattemyndighedens anvendelse af et bevismiddel, der angiveligt er blevet tilvejebragt under tilsidesættelse af retten til respekt for privatliv og familieliv – dommerens forpligtelse til at se bort fra disse bevismidler«

### I. Indledning

1. Gennemfører en medlemsstat EU-retten, når medlemsstatens skattemyndigheder anvender et bevismiddel til en indkomstskatteansættelse, som undersøgelsesmyndighederne har tilvejebragt efter afsløringen af en momskarrusel? Med andre ord: Fører en tilsidesættelse af Unionens grundlæggende rettigheder ved bevisoptagelsen til et forbud mod at anvende disse beviser i forbindelse med indkomstskatteansættelsen? Det er i det væsentlige de spørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til på grundlag af to anmodninger om præjudiciel afgørelse fra den belgiske kassationsdomstol.
2. Baggrunden er en strafferetlig efterforskning, under hvilken Luxembourg udleverede et bevismiddel til Belgien i strid med kravet om dommerkendelse, der er fastsat i en folkeretlig traktat. Dette bevismiddel blev i al fald anvendt med henblik på indkomstskatteansættelserne. Det er kun disse, kassationsappellerne i hovedsagerne (herefter »kassationsappellerne«) har anfægtet.
3. Tvisten drejer sig således om anvendelsen af Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) – her chartrets artikel 47 – i forbindelse med en indkomstskatteansættelse. Dette spørgsmål går videre end den stærkt diskuterede<sup>2</sup> Åkerberg Fransson-dom fra 2013<sup>3</sup>. I denne dom fastslog Domstolen, at der ved en strafforfølgning på grund af momssvig er tale om »en gennemførelse af EU-retten« som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1. Det skal nu undersøges, om EU-retten ligeledes gennemføres ved ansættelsen af en indkomstskat, når der anvendes et bevismiddel, som er tilvejebragt i en strafferetlig efterforskning, der blev iværksat på grund af en mistanke om momssvig.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Jf. f.eks. Bundesverfassungsgerichts (forbundsdomstol i forfatningsretlige sager, Tyskland, herefter også »BVerfG«) bemærkninger, dom af 24.4.2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, præmis 91).

3 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

## II. Retsforskrifter

### A. *Folkeretten*

4. Kongeriget Belgien, Storhertugdømmet Luxembourg og Kongeriget Nederlandene har indgået en traktat om udlevering og gensidig retshjælp i straffesager, undertegnet den 27. juni 1962 i Bruxelles (herefter »Benelux-traktaten«).

5. Benelux-traktatens artikel 20, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. På begæring af en part, skal den part, til hvem begæringen rettes, for så vidt det er tilladt efter den for denne part gældende lovgivning, beslaglægge genstande:

a) der kan tjene som bevismiddel

b) som hidrører fra det strafbare forhold, og som er fundet før eller efter overgivelsen af den anholdte person, og overgive dem.

2. Overdragelsen skal godkendes af Raadkamer [særlig afdeling] ved Rechtbank på det sted, hvor ransagningen og beslaglæggelsen har fundet sted. Raadkamer afgør, om de beslaglagte genstande alle eller for en del skal udleveres til den begærende part. Raadkamer kan bestemme, at genstande, der ikke direkte vedrører det strafbare forhold, der lægges den mistænkte person til last, skal gives tilbage, og Raadkamer afgør i påkommende tilfælde klager fra tredjemand, der var i besiddelse af genstanden, eller klager fra andre berettigede.«

6. Benelux-traktatens artikel 24, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Anmodninger om retshjælp, hvorved der begæres ransagning eller beslaglæggelse, bør kun imødekommes for så vidt angår forhold, der i medfør af denne traktat kan føre til overgivelse, og med overholdelse af forbeholdet i artikel 20, stk. 2.«

### B. *Belgisk ret*

7. Den belgiske skatteret indeholder ikke noget absolut forbud mod anvendelse af beviser for så vidt angår ulovligt tilvejebragte bevismidler. Kassationsdomstolen har imidlertid udviklet en retspraksis, der betegnes skatte-Antigoon. Efter skatte-Antigoon-reglen må brug af ulovligt tilvejebragte beviser i skattesager kun afvises, hvis det pågældende bevismateriale er bragt til veje på en måde, hvorefter brugen under alle omstændigheder ville være forbudt, eller brugen ville indebære en risiko for, at den skattepligtiges ret til en retfærdig rettergang vil blive påvirket. Retten skal tage stilling til dette spørgsmål inden for rammerne af en samlet vurdering.

## III. De faktiske omstændigheder og hovedsagen

8. Kassationsappellanterne er direktører for handels- og distributionsvirksomheder for computere og dele til computere i Belgien.

9. Bijzondere Belastinginspectie (den særlige skatte- og afgiftsinspektion, Belgien, herefter »Bijzondere Belastinginspectie«) foretog i 1995 en undersøgelse af kassationsappellanternes virksomheder i forbindelse med svig med en momskarrusel. Efter anmeldelse fra Bijzondere Belastinginspectie blev der desuden iværksat en strafferetlig efterforskning af disse i 1996. Det fremgår ikke entydigt af anmodningen om præjudiciel afgørelse, om denne efterforskning vedrørte unddragelse af moms eller indkomstskat.

10. I forbindelse med den strafferetlige efterforskning rettede de belgiske retshåndhævende myndigheder en anmodning om retshjælp til Storhertugdømmet Luxembourg, som førte til beslaglæggelse af bankbilag hos en luxembourgsk bank den 15. juli 1998. Til stede ved beslaglæggelsen var foruden en luxembourgsk undersøgelsesdommer også en belgisk dommer.

11. De luxembourgiske myndigheder udleverede de således tilvejebragte bilag til de belgiske retshåndhævende myndigheder, uden at der var blevet anmodet om, endsige meddelt, den godkendelse fra en luxembourgsk ret, der kræves i Benelux-traktatens artikel 20, stk. 2.

12. De belgiske retshåndhævende myndigheder gav de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder aktindsigt i straffesagens akter. På grundlag af de herved tilvejebragte oplysninger fremsendte de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder i 1999 og 2000 berigtigelser af selvangivelserne for de fysiske personer for ligningsårene 1997 og 1998 til kassationsappellanterne. Myndighederne beskattede beløbene, som var blevet overført til en luxembourgsk konto tilhørende kassationsappellanterne, som bruttofortjeneste ved handel og industrivirksomhed.

13. I de af kassationsappellanterne anlagte sager til prøvelse af disse afgørelser fritog den belgiske ret i første instans kassationsappellanterne for hovedparten af den yderligere pålignede personlige indkomstskat.

14. Kassationsindstævnte i hovedsagen appellerede dommen afsagt i første instans, og appeldomstolen ophævede denne dom, for så vidt som de pålignede beløb var blevet fritaget for personlig indkomstskat. Efter appeldomstolens opfattelse er betingelserne for et forbud mod anvendelse af beviser efter den belgiske skatte-Antigoon-regel ikke opfyldt. Kassationsappellanterne har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne dom ved kassationsdomstolen.

#### **IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen**

15. Ved kendelser af 28. juni 2018 har kassationsdomstolen forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [chartrets] artikel 47 [...] fortolkes således, at bestemmelsen med hensyn til merværdiafgiftsansættelse under alle omstændigheder er til hinder for brug af bevismidler, der er tilvejebragt under tilsidesættelse af retten til respekt for privatlivet, som sikres af chartrets artikel 7, eller tillader den en national ordning, hvorefter den ret, der skal afgøre, om et sådant bevismiddel kan lægges til grund for en momsansættelse, skal foretage en afvejning som be[s]krevet i [punkt 4] i [forelæggelsesafgørelsen] [(jf. punkt 7 ovenfor)]?«

16. Den 6. september 2018 har Domstolens præsident besluttet at forene sagerne C-469/18 og C-470/18 med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

17. I den præjudicielle sag ved Domstolen har kassationsappellanterne, Kongeriget Belgien, Den Italienske Republik, Kongeriget Nederlandene og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

#### **V. Formaliteten med hensyn til det præjudicielle spørgsmål**

18. Indledningsvis skal det afklares, om det præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling. Kassationsdomstolen spørger nemlig udtrykkeligt, om visse bevismidler må anvendes til en »momsansættelse«. Genstanden for tvisten i hovedsagen er imidlertid ikke momsansættelser, men indkomstskatteansættelser. I så henseende ville det klart fremgå, at det præjudicielle spørgsmål ikke har nogen forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen, er af hypotetisk karakter og derfor

ikke kan antages til realitetsbehandling<sup>4</sup>.

19. Det fremgår af fast retspraksis, at i forbindelse med samarbejdsproceduren med de nationale retter i henhold til artikel 267 TEUF tilkommer det Domstolen at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, der gør det muligt at afgøre den verserende sag. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen efter omstændighederne at omformulere det spørgsmål, som den forelægges<sup>5</sup>.

20. Kassationsdomstolen kan i sit præjudicielle spørgsmål ikke have ment anvendelsen af beviser med henblik på en momsansættelse, eftersom der i anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke er tale om momsansættelser, men udelukkende om indkomstskatteansættelser. Begrebet »momsansættelse« synes at være en skrivefejl og skal derfor erstattes af begrebet »indkomstskatteansættelse«.

21. Endvidere spørger kassationsdomstolen, om det er lovligt at bruge bevismidler til denne ansættelse »med hensyn til merværdiafgiftsansættelse«. Sammenhængen mellem ansættelsen af indkomstkatten og momsen kan i den foreliggende sag kun ses at bestå i, at en mistanke om momssvig var anledning til de skatte- og strafferetlige efterforskninger, hvorfor der blev optaget beviser, som blev anvendt i indkomstskatteansættelsen.

22. Derfor kan Domstolen omformulere det præjudicielle spørgsmål således, at der spørges, om chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at bestemmelsen under alle omstændigheder er til hinder for brug af bevismidler, der er tilvejebragt i en strafferetlig efterforskning iværksat på grund af en mistanke om momssvig under tilsidesættelse af chartrets artikel 7, ved en indkomstskatteansættelse, eller om den tillader en fortolkning, hvorefter den ret, der skal afgøre, om et sådant bevismiddel må anvendes til en indkomstskatteansættelse, skal foretage en afvejning i det konkrete tilfælde.

23. Således omformuleret kan anmodningen om præjudiciel afgørelse antages til realitetsbehandling.

## VI. Domstolens kompetence

24. I henhold til artikel 267, stk. 1, litra a), TEUF træffer Domstolen imidlertid afgørelse om fortolkningen af EU-retten i præjudicielle sager. Her er det dog usikkert, om chartret er relevant i tidsmæssig (punkt 25 ff.) og i materiel henseende (punkt 30 ff.).

### A. Chartrets tidsmæssige anvendelse

25. Først skal det afklares, om chartret, der trådte i kraft den 1. december 2009, tidsmæssigt kan finde anvendelse på en formodet tilsidesættelse af proceduremæssige forskrifter i 1998.

26. På den ene side har Domstolen i Sabou-sagen, der ligeledes vedrørte direkte skatter, fastslået, at chartret ikke finder anvendelse, eftersom den sag om gensidig bistand, der resulterede i den supplerende skatteansættelse, som den pågældende sag omhandlede, var afsluttet, inden chartret trådte i kraft<sup>6</sup>.

27. På den anden side drejede f.eks. Åkerberg Fransson-sagen sig også om skatteansættelser fra før 1. december 2009. I den pågældende sag skulle dommeren i straffesagen imidlertid tage hensyn til princippet *ne bis in idem* i forbindelse med sin afgørelse. Dette tidspunkt faldt inden for chartrets tidsmæssige anvendelsesområde.

4 – Jf. f.eks. senest dom af 28.3.2019, Verlezza m.fl. (C-487/17 – C-489/17, EU:C:2019:270, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

5 – Senest dom af 11.3.2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, præmis 46), af 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, præmis 18), og af 28.2.2013, Petersen og Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 23).

6 – Dom af 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 25), i overensstemmelse med mit forslag til afgørelse i samme sag (EU:C:2013:370, punkt 34).

28. I nærværende sag foreligger der en tilsvarende situation. Selv om bevisoptagelsen fandt sted i 1998, skal den nationale ret tage stilling til spørgsmålet om bevisanvendelsen på det tidspunkt, hvor den træffer sin afgørelse, og dermed efter chartrets ikrafttræden.

29. Mens oplysningen om anmodningen om gensidig bistand – som f.eks. i den under punkt 26 beskrevne Sabou-sag – og en eventuel medvirken til formuleringen af anmodningen afsluttes samtidig med sagen om gensidig bistand, er et eventuelt forbud mod anvendelse af beviser fortsat af betydning for afvejningen med hensyn til et sådant forbud. Chartret finder således tidsmæssig anvendelse i den foreliggende sag.

## ***B. Chartrets materielle anvendelse***

30. Chartrets anvendelsesområde er defineret i chartrets artikel 51. I henhold til denne bestemmelses stk. 1, første punktum, er bestemmelserne i dette charter rettet til medlemsstaterne, dog kun når de gennemfører EU-retten.

31. Det er af denne grund, at Domstolen allerede har udtalt, at den ikke kan bedømme en national lovgivning i henhold til chartret, når denne lovgivning ikke er omfattet af EU-retten<sup>7</sup>.

32. Flere parter har rejst tvivl om Domstolens kompetence, eftersom chartret ikke finder anvendelse. Både Belgien og Kommissionen er af den opfattelse, at Domstolen savner kompetence, eftersom der ved udstedelsen af indkomstskatteansættelser ikke er tale om at gennemføre EU-retten. Selv kassationsdomstolen har anført, at den foreliggende sag »angår indkomstskat, som ikke er omfattet af EU-retten«<sup>8</sup>.

33. I det foreliggende tilfælde kan to tilknytningsfaktorer komme på tale med henblik på at begrunde, at chartret alligevel finder anvendelse. Foruden bistanden (punkt 34 ff.) drejer det sig her navnlig om den EU-retlige harmonisering af momsens (punkt 38 ff.).

### *1. Gennemførelse af EU-retten i forbindelse med gensidig bistand?*

34. For det første kan der være tale om en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, såfremt bevismidlet er tilvejebragt gennem gensidig bistand i henhold til direktiv 77/799 (herefter »direktivet om gensidig bistand«)<sup>9</sup>.

35. Direktivet om gensidig bistand regulerer kun det administrative samarbejde på beskatningsområdet og ikke den gensidige retshjælp i straffesager, som f.eks. Benelux-traktaten. Den gensidige bistand på det administrative område er materielt set begrænset til et samarbejde mellem medlemsstaterne med henblik på udveksling af oplysninger, mens der inden for rammerne af gensidig retshjælp i straffesager kan gennemføres specifikke efterforskningsforanstaltninger med henblik på tilvejebringelse af beviser.

7 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 19), af 30.4.2014, Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 33), af 27.3.2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, præmis 29), af 6.10.2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, præmis 26), af 30.6.2016, Toma og Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, præmis 23) og af 8.12.2016, Eurosaneamientos m.fl. (C-532/15 og C-538/15, EU:C:2016:932, præmis 52).

8 – Forelæggelsesafgørelsens punkt 11.

9 – Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT 1977, L 336, s. 15), nu ophævet ved Rådets direktiv 2011/16/EU af 15.2.2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1), jf. herom f.eks. de verserende sager C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, og C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.



36. På den ene side går den omtvistede udlevering af bankbilag videre end en ren udveksling af oplysninger inden for den gensidige bistand. Disse bevismidler blev nemlig beslaglagt på grundlag af en anmodning om retshjælp. På den anden side var retshjælpen i straffesager endnu ikke harmoniseret på tidspunktet for bevisoptagelsen i 1998<sup>10</sup>.

37. I den foreliggende sag kan der følgelig ikke antages at være tale om gennemførelse af EU-retten på grundlag af den ydede gensidige bistand.

## *2. Ansættelse af indkomstskat som gennemførelse af EU-retten?*

38. Dermed skal indkomstskatteansættelsen kunne anses for gennemførelse af EU-retten. I princippet er ansættelsen af indkomstskat i mangel af EU-retlige bestemmelser på dette område ingen gennemførelse af EU-retten.

39. Indkomstskatteretten er kun punktuelt reguleret i den afledte ret på grundlag af artikel 115 TEUF (moder-datterselskabsdirektivet<sup>11</sup>, fusionsdirektivet<sup>12</sup>, rente-/royaltydirektivet<sup>13</sup>, direktivet om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse<sup>14</sup>). I øvrigt henhører direkte skatter ifølge fast praksis under medlemsstaternes kompetence<sup>15</sup>. Den personlige indkomstskat, der ligger til grund for hovedsagen, er en direkte indkomstskat, som således alene henhører under Belgiens kompetence.

40. Den foreliggende sag er imidlertid speciel, idet der med henblik på ansættelsen af indkomstskatten blev anvendt et bevismiddel, som de belgiske retshåndhævende myndigheder havde tilvejebragt i en strafferetlig efterforskning, der blev iværksat på grund af en mistanke om momsrig.

### *a) Momsret som gennemførelse af EU-retten*

41. Hvis de retsakter, der er blevet anfægtet i hovedsagen, var momsansættelser, skulle det lægges til grund, at der var tale om en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1. Domstolen har nemlig på den ene side fastslået, at det følger af artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 i direktiv 2006/112 (herefter »momsdirektivet«)<sup>16</sup> samt af artikel 4, stk. 3, TEU, at medlemsstaterne har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på deres område, opkræves i sin helhed<sup>17</sup>. En momsberigtigelse, der er udstedt som følge af, at der er konstateret et misbrug, udgør således en gennemførelse af EU-retten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i chartrets artikel 51, stk. 1<sup>18</sup>.

10 – Jf. nu Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/41/EU af 3.4.2014 om den europæiske efterforskningskendelse i straffesager (EUT 2014, L 130, s. 1).

11 – Rådets direktiv 2011/96/EU af 30.11.2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2011, L 345, s. 8).

12 – Rådets direktiv 2009/133/EF af 19.10.2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EUT 2009, L 310, s. 34).

13 – Rådets direktiv 2003/49/EF af 3.6.2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EUT 2003, L 157, s. 49).

14 – Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12.7.2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1).

15 – Dom af 7.9.2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 19), af 25.10.2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, præmis 10), og senest af 19.12.2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, præmis 15).

16 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1); i perioden for moms-karrusellen, der ligger til grund for de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, gjaldt dog stadig Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

17 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25), af 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 18), og af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 33).

18 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 67). Jf. generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 52).

42. På den anden side skal sanktioner, der har til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen og bekæmpe svig i henhold til artikel 325 TEUF, anses for »en gennemførelse af EU-retten« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i chartrets artikel 51, stk. 1, selv om EU-retten hverken indeholder bestemmelser om skattestrafferetten eller om forvaltningsretlige sanktioner<sup>19</sup>.

43. Det fremgår ikke af de faktiske omstændigheder, som kassationsdomstolen har redegjort for, hvilke momsretlige foranstaltninger og hvilke strafferetlige sanktioner Belgien har iværksat på grund af momssvig. Genstanden for forelæggelsesafgørelserne er alene de indkomstskatteretlige foranstaltninger, dvs. indkomstskatteansættelserne.

*b) Indsamling af beviser i en efterforskning på grundlag af en mistanke om momssvig som gennemførelse af EU-retten?*

44. Det er imidlertid ikke skatte- og afgiftsmyndighederne, der har indsamlet beviserne, som blev anvendt til indkomstskatteansættelsen, som led i deres egen undersøgelse. Beviserne stammer derimod fra en strafferetlig efterforskning, som blev iværksat efter en anmeldelse fra den belgiske særlige skatte- og afgiftsinspektion i forbindelse med momskarruselsvig. Denne bevisindsamling i forbindelse med en strafferetlig efterforskning kan muligvis udgøre en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1.

45. Strafferetten har en central placering inden for den nationale suverænitet<sup>20</sup>. På dette område har Unionen kun begrænset kompetence (artikel 83 TEUF og artikel 325, stk. 4, TEUF). I øvrigt har medlemsstaternes materielle og processuelle strafferet ikke været genstand for en harmonisering på EU-plan<sup>21</sup>. Dermed har medlemsstaterne også principielt bibeholdt kompetencen på det strafferetlige område.

46. I Åkerberg Fransson-dommen fastslog Domstolen imidlertid om en straffesag vedrørende lovovertrædelser på momsområdet, at ikke blot pålæggelse af skattetillæg, men også en strafforfølgning for skattesvig på grund af urigtige oplysninger afgivet på momsområdet, udgør en gennemførelse af EU-retten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i chartrets artikel 51, stk. 1<sup>22</sup>. Den omstændighed, at den nationale lovgivning om nævnte skattetillæg og strafforfølgning ikke var blevet vedtaget for at gennemføre momsdirektivet, var uden betydning, henset til forpligtelserne i medfør af momsdirektivet, artikel 4, stk. 3, TEU og artikel 325, TEUF<sup>23</sup>.

47. Efterfølgende har Domstolen udviklet princippet om en effektiv strafferetlig forfølgning af lovovertrædelser på momsområdet<sup>24</sup>. Ifølge princippet om en effektiv strafferetlig forfølgning af lovovertrædelser på momsområdet er medlemsstaterne forpligtet til at forfølge tilsidesættelser af momsdirektivet effektivt.

48. Princippet om en effektiv strafferetlig forfølgning af lovovertrædelser på momsområdet skal imidlertid – ifølge Domstolen<sup>25</sup> – ikke først overholdes under strafferetssagerne, men ligeledes i løbet af den indledende fase fra det tidspunkt, »hvor den omhandlede person er blevet [sigtet]«.

19 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26 og 27), af 5.4.2017, Orsi og Baldetti (C-217/15 og C-350/15, EU:C:2017:264, præmis 16), og af 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 21).

20 – Jf. generaladvokat Bots forslag til afgørelse Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, punkt 121).

21 – Dom af 27.5.2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, præmis 76).

22 – Dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 27).

23 – Jf. dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 28).

24 – Dom af 17.1.2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, domskonklusion og præmis 39 og 41).

25 – Dom af 5.6.2018, Kolev m.fl. (C-612/15, EU:C:2018:392, præmis 71), og af 17.1.2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, præmis 33).

49. Det fremgår imidlertid ikke klart af retspraksis, hvilket konkret tidspunkt der henvises til her. Det relevante tidspunkt kunne på den ene side være det tidspunkt, hvor den kompetente myndighed officielt informerer, at den pågældende er sigtet for et strafferetligt forhold<sup>26</sup>. En sådan underretning om, at der indledes en efterforskning, er imidlertid ikke et krav i alle retsordener. Hvis den indledende efterforskning afsluttes, får en sigtet eventuelt slet ikke at vide, at denne har været genstand for en efterforskning. Hvis der tages udgangspunkt i en sådan underretning, ville det dermed være op til efterforskningsmyndighederne at bestemme tidspunktet, hvorfra chartrets grundlæggende rettigheder gælder.

50. På den baggrund må det være tilstrækkeligt, at det fremgår af sagens akter, at der er blevet iværksat en strafferetlig efterforskning med henblik på forfølgning af momssvig. Dette tidspunkt kan fastsættes pålideligt. Fra dette tidspunkt er myndigheden i så henseende også bundet af de grundlæggende rettigheder i EU i forbindelse med dens strafferetlige efterforskning.

51. I den foreliggende sag er det imidlertid uklart, om den strafferetlige efterforskning og bevisindsamlingen skete med henblik på forfølgning af momssvig eller på forfølgning af indkomstskattesvig. Denne uklarhed burde kassationsdomstolen som udgangspunkt have afklaret som led i forberedelsen af den præjudicielle forelæggelse.

52. Eftersom dette spørgsmål imidlertid i sig selv er afgørende for, om anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, foreslår jeg Domstolen, at den i så henseende henholder sig til formodningen om, at det præjudicielle spørgsmål i tilfælde af tvivl er relevant<sup>27</sup>.

53. Ifølge de faktiske omstændigheder, som kassationsdomstolen har beskrevet i sin anmodning om præjudiciel afgørelse, står det i hvert fald fast, at der er blevet anvendt bevismidler med henblik på indkomstskatteansættelserne, der blev tilvejebragt under en efterforskning, som blev iværksat efter anmeldelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden, der havde påbegyndt en efterforskning i forbindelse med momskarruselsvig. På denne baggrund antages det i det følgende, at bevisindsamlingen har fundet sted inden for rammerne af en strafferetlig efterforskning med henblik på forfølgning af momssvig.

*c) Anvendelse af bevismidler, der er tilvejebragt på denne måde, ved indkomstskatteansættelsen som gennemførelse af EU-retten?*

54. Det er imidlertid hverken skatte- og afgiftsmyndighedens undersøgelse eller den strafferetlige efterforskning, der har ført til den præjudicielle forelæggelse.

55. Spørgsmålet er imidlertid, om det nu følger af Domstolens praksis siden Åkerberg Fransson-dommen, at en medlemsstat også gennemfører EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, når der med henblik på en indkomstskatteansættelse anvendes bevismidler, der er blevet tilvejebragt tidligere i en strafferetlig efterforskning vedrørende momssvig?

26 – Jf. Menneskerettighedsdomstolens dom af 10.9.2010, McFarlane mod Irland (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), om EMRK's artikel 6, stk. 1.

27 – Jf. f.eks. dom af 12.2.2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, præmis 27), og af 6.10.2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, præmis 25).



56. Ifølge Domstolens faste praksis forudsætter begrebet »gennemførelse af EU-retten« som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, at der foreligger en vis grad af tilstrækkelig tilknytning mellem en EU-retsakt og den omhandlede nationale foranstaltning, som går ud over den beslægtethed, der måtte findes mellem de omhandlede områder, eller den indirekte virkning, som et område kan have på et andet<sup>28</sup>.

57. For at afgøre, om en medlemsstat gennemfører EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, skal der i henhold til Domstolens praksis foretages en efterprøvelse af bl.a., om den pågældende nationale lovgivning har til formål at gennemføre en EU-retlig bestemmelse, denne lovgivnings karakter, og om den forfølger andre formål end dem, der er omfattet af EU-retten, selv om den indirekte vil kunne påvirke sidstnævnte, samt om der foreligger specifikke EU-retlige bestemmelser på området, eller som kan påvirke den<sup>29</sup>.

58. Det eneste, der taler for at antage, at EU-retten gennemføres, er, at en eventuel tilsidesættelse i forbindelse med bevisindsamlingen ikke ændres af, hvad bevismidlet i sidste ende anvendes til. Såfremt beviser er indsamlet inden for EU-rettens anvendelsesområde, kan man argumentere for, at EU-retten i så fald også skal gælde for bevisanvendelsen.

59. Gennemførelsen af EU-retten ved bevisindsamlingen ville i så fald på en måde også omfatte de områder, hvor beviserne anvendes, selv når disse områder – i den foreliggende sag indkomstskatteansættelsen – ikke er omfattet af EU-retten. Det ville være en fortolkning, der går langt videre end fortolkningen af begrebet »anvendelse af EU-retten« i Åkerberg Fransson-dommen. I den pågældende dom blev artikel 325 TEUF og sammenhængen mellem straffesagen vedrørende momssvig og den effektive opkrævning af moms således anvendt som begrundelse. Denne argumentation er ikke holdbar, når det drejer sig om den effektive håndhævelse af indkomstbeskatningen.

60. Det taler også imod denne løsning, at det i en situation som den i hovedsagen omhandlede er afgørende, om skatte- og afgiftsmyndighederne henholdsvis de strafferetlige myndigheder foretager undersøgelser på grund af unddragelse af indkomstskat eller momssvig. I mange tilfælde er momssvig (dvs. manglende angivelse af afgiftspligtige transaktioner) forbundet med indkomstskattesvig (dvs. manglende angivelse af skattepligtige indtægter).

61. Såfremt alle efterfølgende foranstaltninger, der træffes af offentlige myndigheder, alene på grund af den tilfældighed, om efterforskningen er blevet iværksat på grund af unddragelse af indkomstskat eller på grund af unddragelse af moms, anses for gennemførelse af EU-retten, ville dette være i strid med Domstolens ovennævnte praksis<sup>30</sup>.

62. For det første er medlemsstaternes mål, når de foretager indkomstskatteansættelser, ikke at gennemføre EU-retten. Indkomstskatteretten har heller ikke til formål at gennemføre EU-retlige forpligtelser, men er som anført ovenfor i punkt 38 ff. undergivet medlemsstaternes kompetence.

28 – Dom af 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, præmis 24), af 10.7.2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, præmis 34), og af 6.10.2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, præmis 14); jf. senest generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punkt 43, fodnote 36), samt generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 45), eller som formuleret af Bundesverfassungsgericht (forbundsdomstol i forfatningsretlige sager, Tyskland) som reaktion på Åkerberg Fransson-dommen: »ikke en hvilken som helst saglig sammenhæng mellem en [national] ordning og det rent abstrakte anvendelsesområde for EU-retten eller rent faktiske indvirkninger på denne er tilstrækkelige til, at medlemsstaterne er bundet af de grundlæggende rettigheder i EU, der er fastsat i chartret om grundlæggende rettigheder«, BVerfG, dom af 24.4.2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, præmis 91).

29 – Dom af 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, præmis 25), og af 10.7.2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, præmis 37), samt senest kendelse af 7.9.2017, Demarchi Gino og Garavaldi (C-177/17 og C-178/17, EU:C:2017:656, præmis 20).

30 – Dom af 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, præmis 24), af 10.7.2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, præmis 34), og af 6.10.2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, præmis 14).

63. For det andet forfølger de nationale ordninger vedrørende indkomstskat efter deres karakter andre mål end dem, der henhører under EU-retten. Medlemsstaternes forpligtelser med henblik på Unionens egne indtægter i medfør af artikel 325 TEUF kan ganske vist udstrække sig til et hvilket som helst element af national ret, som effektivt gennemfører disse forpligtelser<sup>31</sup>. Indkomstskatter er imidlertid ikke Unionens egne indtægter, men medlemsstaternes indtægter.

64. For det tredje findes der – med undtagelse af den afledte ret, der er anført i punkt 39 – ingen specifikke bestemmelser i EU-retten inden for området for indkomstskat. Det ville hverken være rimeligt forudsigeligt eller funktionelt nødvendigt at lade indirekte indvirkninger, som momsretten kan have på indkomstskatteretten, være tilstrækkelige til, at der kan antages at foreligge en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1.

65. Såfremt enhver indirekte indvirkning af momsretten på indkomstskatteretten kan begrunde, at der er tale om EU-rettens anvendelsesområde, vil det praktisk talt gøre det umuligt at definere de få resterende områder inden for indkomstskatteretten, der alene skal vurderes på grundlag af national ret. Navnlig er en manglende angivelse af momspligtige transaktioner i reglen indirekte forbundet med en manglende angivelse af indtægter, der er relevante for indkomstskatten. På den baggrund ville det på EU-rettens nuværende udviklingstrin i sidste ende udhule kompetencen med hensyn til de direkte skatter, der stadig er forbeholdt medlemsstaterne.

66. Det skal derfor fastslås, at der ikke foreligger en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets artikel 51, stk. 1, når der med henblik på en indkomstskatteansættelse anvendes beviser, der er tilvejebragt i en undersøgelse vedrørende lovovertrædelser på momsområdet.

67. Som generaladvokat Saugmandsgard Øe med rette har anført for nylig, betyder dette dog ikke, at der er en lakune i beskyttelsen af unionsborgernes grundlæggende rettigheder. Unionsborgerne råder med hensyn til indkomstskatteansættelsen fortsat over nationale retsmidler med de nationale grundlæggende rettigheder og kan, når disse er udtømt, anlægge sag ved Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol<sup>32</sup>.

### 3. Foreløbig konklusion

68. På grundlag heraf kan det konstateres, at chartret ikke finder materiel anvendelse. Domstolen har derfor ikke kompetence til at behandle anmodningen om præjudiciel afgørelse.

## VII. Subsidiært: bedømmelse af det præjudicielle spørgsmåls indhold

69. Såfremt Domstolen alligevel skulle finde, at den er kompetent, og at der ved indkomstskatteansættelsen er tale om en gennemførelse af EU-retten, ønsker kassationsdomstolen i sagen nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 47 er til hinder for en anvendelse af beviser, der er tilvejebragt ulovligt, eller tillader, at den nationale ret foretager en afvejning. Navnlig har kassationsdomstolen i denne sammenhæng anmodet om en præcisering af afsnittet herom i WebMindLicenses-dommen<sup>33</sup>.

31 – Generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 26-65) og Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2018:623, punkt 68).

32 – Generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse Kommissionen mod Ungarn (brugsrettigheder over landbrugsarealer) (C-235/17, EU:C:2018:971, punkt 109).

33 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 86-89).

70. WebMindLicenses-dommen vedrørte kravet om, at de beviser, der ligger til grund for afgørelsen (i det pågældende tilfælde fastsættelsen af momsens), der gennemfører EU-retten, ikke er blevet tilvejebragt og anvendt i strid med de rettigheder, der er sikret ved EU-retten og navnlig ved chartret<sup>34</sup>.

71. Herom fastslog Domstolen, at dette krav er opfyldt, hvis den ret, ved hvilken der er anlagt sag, har beføjelse til at efterprøve, om de beviser, der ligger til grund for afgørelsen, er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med de rettigheder, der er sikret ved EU-retten<sup>35</sup>.

72. I WebMindLicenses-dommen udtalte Domstolen således blot, at den nationale ret skal efterprøve lovligheden af en sådan bevisindsamling. I modsætning til, hvad kassationsappellanterne har anført, fremgår det derimod ikke af denne dom, om følgen af en tilsidesættelse i forbindelse med bevisindsamlingen automatisk fører til et forbud mod at anvende beviserne, eller om den nationale ret må foretage en afvejning.

73. I så henseende bemærkes indledningsvis, at EU-retten ikke fastsætter regler for indsamling og anvendelse af beviser i forbindelse med straffesager inden for momsområdet, hvorfor medlemsstaterne principielt har kompetencen i så henseende<sup>36</sup>. Straffesager til bekæmpelse af overtrædelser af momsregler henhører således under medlemsstaternes processuelle og institutionelle autonomi. Dette gælder så meget mere for anvendelsen af beviser til ansættelse af indkomstskat, når disse er tilvejebragt i en undersøgelse vedrørende lovovertrædelser på momsområdet.

74. Ved gennemførelsen af EU-ret er denne autonomi dog begrænset af de grundlæggende rettigheder og proportionalitetsprincippet samt af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet<sup>37</sup>.

75. På denne baggrund ses der imidlertid ikke at foreligge argumenter for, at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er til hinder for, at den nationale ret foretager en afvejning i forbindelse med en antagelse om et forbud mod at anvende beviser.

76. Der ses heller ikke at foreligge en tilsidesættelse af grundlæggende rettigheder. Chartrets artikel 47 medfører ikke et automatisk forbud mod at anvende beviser.

77. Allerede før chartrets ikrafttræden og under inddragelse af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis<sup>38</sup> fastslog Domstolen, at et bevis, der er fremskaffet ulovligt, ikke principielt eller ud fra abstrakte overvejelser kan afvises som ulovligt, men at det tilkommer den nationale ret at vurdere de beviser, der er tilvejebragt<sup>39</sup>.

78. Der tages bedst hensyn til de grundlæggende rettigheder ved en vurdering af indgrebsforholdsmæssighed i det konkrete tilfælde, således som den finder sted ved de nationale retters afvejning (f.eks. efter den belgiske skatte-Antigoon-regel). I så henseende har Domstolen i en sag om udarbejdelse af en liste med personoplysninger med henblik på skatteopkrævning fastslået, at de nationale retter skal efterprøve fra sag til sag, om holdepunkter for en berettiget interesse i, at den omtvistede liste eventuelt bevares fortrolig, går forud for den enkelte borgers søgsmålsinteresse<sup>40</sup>.

34 – Jf. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 87).

35 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 88).

36 – Jf. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 65), af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 25), og af 17.1.2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, præmis 24).

37 – Jf. i denne retning dom af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 29), og af 17.1.2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, præmis 30).

38 – Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom af 18.3.1997, Mantovanelli mod Frankrig (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33 og 34), og af 25.3.1999, Pélissier og Sassi mod Frankrig (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45).

39 – Jf. dom af 10.4.2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, præmis 75).

40 – Dom af 27.9.2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, præmis 97).

79. I en sag som den foreliggende vil den nationale ret ved sin afvejning i det konkrete tilfælde navnlig skulle tage hensyn til, hvilken bestemmelse der er blevet tilsidesat, og hvilken karakter tilsidesættelsen har. Med henblik herpå vil det skulle indgå, at der var en belgisk dommer til stede, da den luxembourgske dommer beslaglagde bevismidlerne, hvorfor der eventuelt »kun« foreligger en tilsidesættelse af Benelux-traktaten, der ikke automatisk udgør en tilsidesættelse af chartrets artikel 7.

80. Det må konkluderes, at chartrets artikel 47 ikke er til hinder for en national ordning, hvorefter en national ret, der skal afgøre, om et bevismiddel, der er tilvejebragt i strid med EU-retten i en efterforskning vedrørende lovovertrædelser på momsområdet, må anvendes med henblik på en indkomstskatteansættelse, skal foretage en afvejning, hvorved retten navnlig skal tage hensyn til tilsidesættelsens karakter.

### **VIII. Forslag til afgørelse**

81. Henset til det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at erklære sig inkompetent til at besvare det spørgsmål, som kassationsdomstolen har stillet.