



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 11. juulil 2019¹

Liidetud kohtuasjad C-469/18 ja C-470/18

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hof van Cassatie (kassatsioonikohus, Belgia))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile – Maksuotsuse kohtulik kontroll – Euroopa Kohtu pädevus tulumaksu määramise raames – Maksuhalduri kasutatud tõend, mis on väidetavalt kogutud, rikkudes õigust era- ja perekonnaelu puutumatusse – Kohtu kohustus jätta need tõendid arvesse võtmata

I. Sissejuhatus

1. Kas liikmesriik kohaldab liidu õigust, kui tema maksuasutused kasutavad tulumaksuotsuse tegemiseks tõendeid, mille uurimisasutused on saanud pärast käibemaksualase karussellpettuse avastamist? Teisisõnu, kas liidu põhiõiguste rikkumine tõendite kogumisel toob endaga kaasa keelu neid tõendeid tulumaksu määramisel kasutada? Need on põhilised küsimused, millele Euroopa Kohus peab Belgia kassatsioonikohtu kahe eelotsusetaotluse põhjal vastama.

2. Kohtuasja taustaks on kriminaalmenetlused, mille raames andis Luksemburg Belgiale välja tõendid, võtmata arvesse rahvusvahelises lepingus ette nähtud tingimust saada selleks kohtu eelnev luba. Sellegipoolest kasutati neid tõendeid tulumaksuotsuste tegemisel. Põhikohtuasja kassatsioonkaebuse esitajad (edaspidi „kassatsioonkaebuse esitajad“) vaidlustavad üksnes kõnealused tulumaksuotsused.

3. Seega on küsimus Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) – käesoleval juhul harta artikli 47 – kohaldamises tulumaksu määramisel. See küsimus on laiem kui palju arutletud² 2013. aasta kohtuotsuses Åkerberg Fransson³. Nimetatud kohtuvaidluses leidis Euroopa Kohus, et kriminaalmenetlus käibemaksupettuse asjas on „liidu õiguse kohaldamine“ harta artikli 51 lõike 1 tähenduses. Nüüd tuleb kontrollida, kas ka tulumaksu määramine on liidu õiguse kohaldamine, kui kasutatakse käibemaksupettuse kahtlusest ajendatud kriminaaluurimisel saadud tõendeid.

¹ Algkeel: saksa.

² Vt nt Bunderverfassungsgerichti (Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohus, edaspidi „BVerfG“) selgitused 24. aprilli 2013. aasta kohtuotsuses Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punkt 91).

³ 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

II. Õiguslik raamistik

A. *Rahvusvaheline õigus*

4. Belgia Kuningriigi, Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel on 27. juunil 1962 Brüsselis sõlmitud konventsioon väljaandmise ja vastastikuse õigusabi kohta kriminaalasjades (edaspidi „Beneluxi konventsioon“).

5. Beneluxi konventsiooni artikli 20 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Taotluse esitanud poole taotluse alusel arestib taotluse saanud pool juhul, kui see on liikmesriigi õiguse kohaselt lubatav, asjad, mis

a) võivad olla tõenditeks,

b) on saadud kuriteo toimepanemise kaudu ja on leitud enne või pärast vahi alla võetud isiku üleandmist, ning annab need välja.

2. Väljaandmiseks on vajalik luba, mille peab andma selle esimese astme kohtu kolleegium, kelle tööpiirkonnas läbiotsimine ja arestimine aset leidis. Kolleegium otsustab, kas arestitud esemed antakse tervikuna või osaliselt välja taotluse esitanud poolele. Kolleegium võib määrata nende esemete tagastamise, mis ei ole seotud teoga, mille toimepanekus isikut kahtlustatakse, ja otsustab vajaduse korral vastuväidete üle, mille on esitanud kolmandad isikud, kelle valduses ese oli, või muud õigustatud isikud.“

6. Beneluxi konventsiooni artikli 24 lõikes 2 on sätestatud:

„Õigusabitaotlused, millega palutakse teha läbiotsimine või arestimine, rahuldatakse siiski vaid tegude puhul, mis võivad käesoleva konventsiooni alusel viia väljaandmiseni, ilma et see piiraks artikli 20 lõike 2 kohaldamist.“

B. *Belgia õigus*

7. Belgia maksuõigus ei näe ette õigusvastaselt saadud tõendite kasutamise absoluutset keeldu. Kassatsioonikohus on aga välja töötanud nimetuse Maksu-Antigoon all tuntud kohtupraktika. Maksu-Antigooni põhimõtte kohaselt on ebaseaduslikult saadud tõendite kasutamine maksuasjades keelatud ainult juhul, kui asjaomased tõendid on saadud viisil, mille puhul tuleb tõendite kasutamist igal juhul pidada lubamatuks, või juhul, kui tõendite kasutamine kahjustab maksukohustuslase õigust õiglasele kohtulikule arutamisele. Neid aspekte peab kohus kõikide asjaolude kaalumise raames hindama.

III. Asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas

8. Kassatsioonkaebuse esitajad on arvutite ja arvutitarvikute müügi ja turustusega tegelevate Belgia äriühingute juhatajad.

9. Bijzondere Belastinginspectie (Belgia maksuasutuse eritalitus) algatas 1995. aastal käibemaksualase karussellpettuse asjas kassatsioonkaebuse esitajate äriühingute suhtes uurimise. Belgia maksuasutuse eritalituse taotlusel algatati asjaomaste äriühingute suhtes 1996. aastal ka kriminaaluurimine. Eelotsusetaotlusest ei ole võimalik üheselt aru saada, kas need uurimised olid seotud käibemaksupettusega või tulumaksupettusega.

10. Kriminaaluurimise raames esitasid Belgia õiguskaitseasutused Luksemburgi Suurhertsogiriigile õigusabitaotluse, mille tagajärjel arestiti 15. juulil 1998 Luksemburgi pangas pangadokumendid. Arestimise juures viibis lisaks Luksemburgi eeluurimiskohtunikule kohal ka Belgia kohtunik.

11. Luksemburgi asutused andsid sel moel saadud dokumendid Belgia õiguskaitseasutustele välja, ilma et nad oleks Luksemburgi kohtult taotlenud Beneluxi konventsiooni artikli 20 lõike 2 kohast luba, rääkimata selle saamisest.

12. Belgia õiguskaitseasutused võimaldasid Belgia maksuasutusel süüdistusaktiga tutvuda. Sellisel viisil saadud teabe põhjal saatis Belgia maksuasutus kassatsioonkaebuse esitajatele aastatel 1999 ja 2000 maksustamisaastate 1997 ja 1998 kohta esitatud füüsilise isiku tuludeklaratsioonide korrigeerimise otsused. Asutus maksustas kassatsioonkaebuse esitajate Luksemburgi kontole üle kantud summad majandus- ja kaubandustegevusest saadud brutotuluna.

13. Nende otsuste peale esitatud kaebuste alusel vähendas Belgia esimese astme maksukohus kassatsioonkaebuse esitajate füüsilise isiku tulumaksuga maksustatavat täiendavat tulu olulisel määral.

14. Kassatsioonkaebuse vastustaja esitatud apellatsioonkaebuse järel tühistas apellatsioonikohus esimese astme kohtu otsuse osas, milles sellega vähendati füüsilise isiku tulumaksuga maksustatavat tulu. Apellatsioonikohus leidis, et Belgia Maksu-Antigooni reegli kohased tingimused tõendite kasutamise keelamiseks ei ole täidetud. Nimetatud kohtuotsuse peale esitasid kassatsioonkaebuse esitajad kassatsioonikohtule kassatsioonkaebuse.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

15. Kassatsioonikohus esitas 28. juuni 2018. aasta kohtumäärustega Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba käibemaksu määramisel mingil juhul kasutada tõendeid, mille kogumisel on rikutud harta artikliga 7 tagatud õigust eraelu puutumatusele, või ei ole selle artikliga vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt peab kohus, kes otsustab, kas selliseid tõendeid võib kasutada käibemaksu määramise alusena, läbi viima eelotsusetaotluse punktis 4 kirjeldatud (vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 7) kaalumise?“

16. Euroopa Kohtu presidendi 6. septembri 2018. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-469/18 ja C-470/18 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

17. Euroopa Kohtus toimunud eelotsusemenetluses esitasid kirjalikud seisukohad kassatsioonkaebuse esitajad, Belgia Kuningriik, Itaalia Vabariik, Madalmaade Kuningriik ja Euroopa Komisjon.

V. Eelotsuse küsimuse vastuvõetavus

18. Kõigepealt tuleb hinnata eelotsuse küsimuse vastuvõetavust. Kassatsioonikohus küsib nimelt sõnaselgelt, kas teatud tõendeid võib „käibemaksu määramisel“ kasutada. Põhikohtuasja menetluse esemeks ei ole aga käibemaksuotsused, vaid tulumaksuotsused. Selles mõttes ei oleks eelotsuse küsimus ilmselgelt kuidagi seotud põhikohtuasja faktiliste asjaoludega, see oleks hüpoteetiline ning seetõttu vastuvõetamatu.⁴

⁴ Vt ainult hiljutine 28. märtsi 2019. aasta otsus liidetud kohtuasjades Verlezza jt (C-487/17–C-489/17, EU:C:2019:270, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

19. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada.⁵

20. Kassatsioonikohus ei saanud eelotsusetaotluses silmas pidada tõendite kasutamist käibemaksu määramiseks, sest eelotsusetaotluses ei ole kõne all käibemaksuotsused, vaid üksnes tulumaksuotsused. Väljendi „käibemaksu määramine“ puhul näib olevat tegemist trükiveaga ning seetõttu tuleb asjaomane mõiste asendada väljendiga „tulumaksu määramine“.

21. Peale selle küsib kassatsioonikohus, kas tõendeid on lubatud kasutada „käibemaksu määramisel“. Tulumaksu määramise seost käibemaksuga võib käesolevas asjas näha ainult selles, et käibemaksupettuse kahtlus oli maksualase ja kriminaaluurimise ajendiks, ning selle tagajärjel koguti tõendid, mida kasutati tulumaksu määramisel.

22. Seetõttu võib Euroopa Kohus eelotsuse küsimuse niimoodi ümber sõnastada: kas harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba tulumaksu määramisel mingil juhul kasutada tõendeid, mis koguti käibemaksupettuse kahtluse tõttu algatatud kriminaaluurimise käigus, rikkudes harta artiklit 7, või ei ole selle artikliga vastuolus tõlgendus, mille kohaselt peab kohus, kes otsustab, kas selliseid tõendeid võib kasutada tulumaksu määramisel, läbi viima üksikjuhu asjaolude kaalumise.

23. Sel viisil ümbersõnastatuna on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

VI. Euroopa Kohtu pädevus

24. Vastavalt ELT artikli 267 esimese lõigu punktile a otsustab Euroopa Kohus eelotsusemenetluses mõistagi liidu õiguse tõlgendamise üle. Siinjuures on aga küsitav, kas harta on ajalisel (allpool punkt 25 jj) ja materiaalses mõttes (allpool punkt 30 jj) asjakohane.

A. Harta ajaline kohaldatavus

25. Kõigepealt tuleb välja selgitada, kas 1. detsembril 2009 jõustunud harta on 1998. aastal toimunud väidetava menetlusnormide rikkumise suhtes ajaliselt kohaldatav.

26. Esiteks on Euroopa Kohus samuti otseste maksude valdkonnaga seotud kohtuasjas sedastanud, et harta ei ole kohaldatav, sest abi menetlus, mille tulemusel koostati kõnealusel asjas vaidluse esemeks olnud täiendav maksuotsus, oli enne harta jõustumist juba lõpetatud.⁶

27. Teisalt olid ka kohtuasjas Åkerberg Fransson kõne all enne 1. detsembril 2009 tehtud maksuotsused. Selles asjas pidi kriminaalkohus otsuse langetamisel siiski järgima *ne bis in idem* põhimõtet. Nimetatud aeg langes harta ajalisel kohaldamisalasse.

28. Ka käesoleva juhtumi asjaolud on sarnased. Kuigi tõendid koguti 1998. aastal, tekkis tõendite kasutamise küsimus liikmesriigi kohtul oma otsuse tegemise ajal ehk seega pärast harta jõustumist.

5 Hiljutine 11. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punkt 46); 8. detsembril 2011. aasta kohtuotsus Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 18) ja 28. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 23).

6 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 25), mis järgib minu ettepanekut samas kohtuasjas (EU:C:2013:370, punkt 34).

29. Sellal kui küsimus abitaotlusest teavitamise ja võimaliku osaluse kohta taotluse koostamisel saab abi menetluse lõpetamisega lahenduse – näiteks eespool punktis 26 kirjeldatud kohtuasjas Sabou –, säilitab võimalik tõendite kogumise keeld seoses tõendite kasutamise keelu kaalumiselega oma tähenduse. Kokkuvõttes on harta käesoleval juhul ajaliselt kohaldatav.

B. Harta materiaalne kohaldatavus

30. Harta kohaldamisala on määratletud selle artiklis 51. Nimetatud sätte lõike 1 esimese lause kohaselt on harta sätted liikmesriikidele ette nähtud üksnes liidu õiguse kohaldamise korral.

31. Seoses sellega on Euroopa Kohus juba tuvastanud, et ta ei saa liikmesriigi õigusnorme hartat arvestades hinnata, kui need normid ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse.⁷

32. Paljud menetlusosalised kahtlevad Euroopa Kohtu pädevuses, sest nende hinnangul ei ole harta kohaldatav. Nii Belgia kui ka komisjon on seisukohal, et Euroopa Kohus ei ole pädev asja lahendama, sest tulumaksuotsuste tegemisel ei ole kõne all liidu õiguse kohaldamine. Isegi kassatsioonikohus viitab asjaolule, et arutusel olevas kohtuasjas „on tegemist tulumaksuga, mis ei ole liidu õiguses reguleeritud“.⁸

33. Et harta kohaldamisala siiski põhjendada, tuleb käesoleval juhul kõne alla kaks lähenemist: lisaks abi menetlusele (käesoleva ettepaneku punkt 34 jj) on selleks praegusel juhul eelkõige käibemaksu ühtlustamine liidu õiguses (käesoleva ettepaneku punkt 38 jj).

1. Liidu õiguse kohaldamine abi menetluse raames?

34. Esiteks võib tegemist olla liidu õiguse kohaldamisega harta artikli 51 lõike 1 tähenduses juhul, kui tõendid koguti direktiivi 77/799 (edaspidi „direktiiv 77/799“)⁹ kohase abi menetluse teel.

35. Direktiiv 77/799 reguleerib ainult haldusasutuste koostööd maksustamise valdkonnas, mitte vastastikust õigusabi kriminaalasjades nagu Beneluxi konventsioon. Haldusasutuste abi menetlus piirdub sisuliselt liikmesriikide koostööga teabevahetusel, sellal kui kriminaalasjades vastastikuse õigusabi osutamise raames võib tõendite saamiseks võtta spetsiaalseid uurimismeetmeid.

36. Ühelt poolt läheb vaidluse esemeks olevate pangadokumentide väljaandmine kaugemale pelgast abi menetluse raames toimuvast teabevahetusest. Asjaomased tõendid hoopis arestiti õigusabitaotluse alusel. Teiselt poolt ei olnud vastastikune õigusabi kriminaalasjades tõendite kogumise ajal 1998. aastal veel ühtlustatud.¹⁰

37. Järelikult ei saa käesolevas asjas eeldada, et tegemist on liidu õiguse kohaldamisega abi andmise alusel.

⁷ 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19); 30. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Pflieger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 33); 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, punkt 29); 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punkt 26); 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 23) ja 8. detsembri 2016. aasta otsus liidetud kohtuasjades Eurosanamientos jt (C-532/15 ja C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 52).

⁸ Eelotsusetaotluse punkt 11.

⁹ Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT 1977, L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), mis on praeguseks kehtetuks tunnistatud nõukogu 15. veebruari 2011. aasta direktiiviga 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta ja direktiivi 77/799/EMÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2011, L 64, lk 1); vt selle kohta näiteks Euroopa Kohtu menetluses olevad kohtuasjad C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, ja C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

¹⁰ Vt nüüdsest Euroopa Parlamendi ja nõukogu 3. aprilli 2014. aasta direktiiv 2014/41/EL, mis käsitleb Euroopa uurimismäärust kriminaalasjades (ELT 2014, L 130, lk 1).

2. Tulumaksu määramine kui liidu õiguse kohaldamine?

38. Järelikult peaks tulumaksu määramist saama käsitleda liidu õiguse kohaldamisena. Põhimõtteliselt ei ole tulumaksu määramine liidu õiguse kohaldamine, sest selles valdkonnas liidu õiguse sätted puuduvad.

39. Tulumaksuõigus on ELTL artikli 115 alusel väga täpselt reguleeritud teise õigusena (ema- ja tütaretevõtjate direktiiv¹¹, direktiiv 2009/133¹², direktiiv 2003/49¹³, direktiiv 2016/1164¹⁴). Muus osas kuuluvad otsesed maksud vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale liikmesriikide pädevusse.¹⁵ Põhikohtuasja aluseks olnud füüsiliste isikute maksu näol on tegemist otsese tulumaksuga, mille osas on järelikult ainupädevus Belgial.

40. Käesoleva kohtuasja eripära seisneb aga selles, et tulumaksu määramiseks kasutati tõendeid, mille Belgia õiguskaitseasutused said kriminaaluurimise raames, mis algatati käibemaksupettuse kahtluse tõttu.

a) Käibemaksuõigus kui liidu õiguse kohaldamine

41. Kui põhikohtuasjas vaidluse all olevate õigusinstrumentide puhul oleks tegemist käibemaksuotsustega, tuleks tunnustada liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses. Nimelt on Euroopa Kohus esiteks otsustanud, et direktiivi 2006/112 (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)¹⁶ artiklist 2, artikli 250 lõikest 1 ja artiklist 273 ning ELL artikli 4 lõikest 3 tuleneb, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine.¹⁷ Käibemaksu ümberarvutamine pärast kuritarvituse tuvastamist kujutab endast seega liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.¹⁸

42. Teiseks, kuigi liidu õiguses puuduvad nii sätted maksualase karistusõiguse kui ka haldussanktsioonide kohta, on sanktsioonid käibemaksu nõuetekohase kogumise tagamiseks ning ELTL artikli 325 kohaselt pettuste vastu võitlemiseks „liidu õiguse kohaldamine“ harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.¹⁹

43. Kassatsioonikohtu esitatud asjaoludest ei nähtu, milliseid käibemaksualaseid meetmeid ning kriminaalkaristusi on Belgia käibemaksupettuse tõttu kasutanud. Eelotsusetaotluste esemeks on üksnes tulumaksuõigusest tulenevad meetmed, niisiis ka tulumaksuotsused.

11 Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütaretevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8).

12 Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiv 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2009, L 310, lk 34).

13 Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2003, L 157, lk 49).

14 Nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1).

15 7. septembri 2004. aasta kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 19); 25. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, punkt 10) ja hiljutine 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, punkt 15).

16 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1); käesoleva vaidluse aluseks oleva käibemaksualase karussellpettuse toimumise ajal kehtis veel nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

17 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25); 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 18) ja 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 33).

18 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 67). Vt kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 52).

19 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punktid 26 ja 27); 5. aprilli 2017. aasta otsus liidetud kohtuasjades Orsi ja Baldetti (C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 16) ning 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 21).

b) Tõendite kogumine käibemaksupettuse kahtluse alusel algatatud uurimismenetluses kui liidu õiguse kohaldamine?

44. Tõendeid, mida tulumaksu määramiseks kasutati, ei kogunud aga maksuasutused omaenda uurimise raames. Need pärinevad hoopis kriminaaluurimisest, mis algatati Belgia maksuasutuse eritalituse taotlusel seoses käibemaksualase karussellpettusega. Niisugune tõendite kogumine kriminaaluurimise raames võib endast kujutada liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.

45. Karistusõigus seisab riigi suveräänsuse keskmes.²⁰ Selles valdkonnas on liidul ainult piiratud pädevus (ELTL artikkel 83 ning artikli 325 lõige 4). Pealegi ei ole liikmesriikide kriminaalmateriaal- ja kriminaalmenetlusõigust Euroopa Liidu tasandil ühtlustatud.²¹ Seega jääb ka karistusõiguse alane pädevus põhimõtteliselt liikmesriikidele.

46. Siiski on Euroopa Kohus seoses kriminaalmenetlusega, mis algatati käibemaksualaste süütegude tõttu, kohtuotsuses Åkerberg Fransson sedastanud, et mitte ainult maksuõiguslikud sanktsioonid, vaid ka kriminaalmenetlus, mis on algatatud ebaõigete tulumaksuandmete esitamisest tuleneva tulumaksupettuse põhjal, kujutab endast liidu õiguse kohaldamist harta artikli 51 lõike 1 tähenduses.²² Asjaolu, et käibemaksudirektiivi ülevõtmiseks ei ole vastu võetud liikmesriikide karistus- ja menetluseeskirju, ei ole käibemaksudirektiivist endast, ELL artikli 4 lõikest 3 ning ELTL artiklist 325 tulenevaid kohustusi arvesse võttes oluline.²³

47. Selle tagajärjel arendas Euroopa Kohus välja kriminaalmenetluse tõhususe põhimõtte käibemaksurikkumise asjades.²⁴ Kõnealuse põhimõtte kohaselt on liikmesriikidel kohustus käibemaksudirektiivi rikkumisi tõhusalt menetleda.

48. Euroopa Kohus on seisukohal²⁵, et kriminaalmenetluse tõhususe põhimõtet käibemaksurikkumise asjades ei tule järgida alles kriminaalkohtumenetluse staadiumis, vaid juba kriminaaluurimise etapil alates hetkest, mil „asjaomast isikut hakati kahtlustama“ või „asjaomasele isikule esitati kahtlustus“.

49. Kohtupraktikast ei tulene aga üheselt, millisest konkreetsest ajast tuleks siinkohal lähtuda. Määravaks ajaks võib esiteks olla hetk, mil pädev asutus teavitab isikut ametlikult sellest, et talle heidetakse ette kuriteo toimepanemist.²⁶ Niisugust eeluurimise algatamisest teavitamist ei ole aga ette nähtud kõikides õiguskordades. Kui aga eeluurimine lõpetatakse, ei pruugi kahtlustatav teatud asjaoludel üldse teada saada, et tema suhtes toimus eeluurimine. Kui lähtutaks kõnealusest teavitamisest, oleks seega aeg, millest alates hakkavad kehtima hartas sätestatud põhiõigused, uurimisasutuste määrata.

50. Praegusel juhul võib piisavaks lugeda menetluskokumentidest tulenevat infot, et alustati kriminaalmenetlust käibemaksupettuse uurimiseks. Kõnealune aeg on usaldusväärselt tuvastatav. Alates sellest hetkest peab asutus ka kriminaaluurimisel järgima liidu põhiõigusi.

51. Käesolevas asjas ei ole siiski selge, kas kriminaaluurimine ja tõendite kogumine toimus käibemaksupettuse või tulumaksupettuse uurimiseks. Seda küsitavust pidi kassatsioonikohus põhimõtteliselt eelotsusemenetlusele lisaks selgitama.

20 Vt kohtujurist Boti ettepanek kohtuasjas Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, punkt 121).

21 27. mai 2014. aasta kohtuotsus Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punkt 76).

22 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

23 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).

24 17. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Dzivev jt (C-310/16, EU:C:2019:30, resolutsioon ning punktid 39 ja 41).

25 5. juuni 2018. aasta kohtuotsus Kolev jt (C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 71) ja 17. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Dzivev jt (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 33).

26 Vt Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (EIÖK) artikli 6 lõike 1 kohta EIK 10. septembri 2010. aasta otsus McFarlane vs. Iirimaa (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, punkt 143).

52. Kuna nimetatud küsimus on aga oluline juba eelotsusetaotluse vastuvõetavuse seisukohast, teen Euroopa Kohtule ettepaneku tugineda selles osas väljakujunenud kohtupraktika eeldusele, et kahtluse korral on eelotsuse küsimus asjakohane.²⁷

53. Seda seetõttu, et kassatsioonikohtu eelotsusetaotluses kirjeldatud asjaolude põhjal on ikkagi selge, et tulumaksuotsuste tegemisel kasutati tõendeid, mis koguti eeluurimisel, mis algatati käibemaksualast karussellpettust uuriva maksuasutuse taotlusel. Seega eeldatakse menetluse edasises käigus, et tõendite kogumine kriminaaluurimise raames toimus käibemaksupettuse uurimiseks.

c) Sel moel kogutud tõendite kasutamine tulumaksu määramisel kui liidu õiguse kohaldamine?

54. Samamoodi nagu maksuasutuse uurimine käibemaksualase karussellpettuse puhul, ei viinud eelotsusetaotluse esitamiseni ka kriminaaluurimine.

55. Kas nüüd tuleb aga Euroopa Kohtu praktikast alates Åkerberg Franssoni kohtuotsusest järeldada, et liikmesriik kohaldab liidu õigust harta artikli 51 lõike 1 tähenduses ka siis, kui tulumaksuotsuste tegemiseks kasutatakse tõendeid, mis koguti eelnevalt käibemaksupettuse uurimiseks algatatud kriminaaluurimisel?

56. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldab mõiste „liidu õiguse kohaldamine“ harta artikli 51 lõike 1 tähenduses liidu õigusaktide ja kõnealuse liikmesriigi meetme vahelise seose olemasolu, mis ulatub kaugemale sellest, et asjaomaste valdkondade puhul on tegemist naabervaldkondadega või et üks neist valdkondadest avaldab teisele kaudset mõju.²⁸

57. Selleks et välja selgitada, kas liikmesriik kohaldab liidu õigust harta artikli 51 lõike 1 tähenduses, tuleb Euroopa Kohtu praktika järgi muu hulgas hinnata, kas asjaomaste liikmesriigi õigusnormide eesmärk on liidu õiguse sätte kohaldamine, milline on selle liikmesriigi õigusnormi iseloom ja kas see järgib teistsuguseid eesmärke kui liidu õigus, isegi kui need liikmesriigi õigusnormid mõjutavad liidu õigust vaid kaudselt, ning seda, kas selles valdkonnas on olemas liidu õiguse erinormid või normid, mis võivad seda valdkonda mõjutada.²⁹

58. Liidu õiguse kohaldamise eeldamise kasuks kõneleb ainuüksi asjaolu, et võimalikku rikkumist tõendite kogumisel ei mõjuta see, milleks tõendeid lõpuks kasutatakse. Kui tõendid koguti liidu õiguse kohaldamisalas, siis võib väita, et sel juhul peab liidu õigus kehtima ka tõendite kasutamise puhul.

59. Liidu õiguse kohaldamine tõendite kogumisel laieneks siis justkui ka valdkondadele, milles kõnealuseid tõendeid kasutatakse, isegi kui need valdkonnad – käesoleval juhul tulumaksu määramine – ei kujuta endast liidu õigust. Niisugune tõlgendus läheks palju kaugemale kohtuasjas Åkerberg Fransson mõistele „liidu õiguse kohaldamine“ antud tõlgendusest. Viidatud kohtuasjas põhjendati seda nimelt ELTL artikliga 325 ning käibemaksupettuse uurimiseks algatatud kriminaalmenetluse ja käibemaksu tõhusa kogumise vahelise seosega. See argumentatsioon ei pea paika, kui tegemist on tulumaksu tõhusa sissenõudmisega.

27 Vt ainult 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, punkt 27) ja 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, punkt 25).

28 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24); 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Julián Hernández jt (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34) ja 6. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Paoletti jt (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14); vt hiljutine kohtujurist Saugmandsgaard Õe ettepanek kohtuasjas Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punkt 43 ja 36. joonealune märkus) ning kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 45); või nagu märkis Bundesverfassungsgericht reaktioonina kohtuotsuse Åkerberg Fransson langetamisele: „selleks, et liikmesriikidel tekiks kohustus järgida põhiõiguste hartas sätestatud Euroopa Liidu põhiõigusi, ei [piisa] [liikmesriigi] õigusnormi mis tahes faktilisest viitest liidu õiguse pelgalt abstraktsele kohaldamisalale või selle tegelikule mõjule“, BVerfG, 24. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punkt 91).

29 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 25) ja 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Julián Hernández jt (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 37) ning hiljutine 7. septembri 2017. aasta kohtumäärus liidetud kohtuasjades Demarchi Gino ja Garavaldi (C-177/17 ja C-178/17, EU:C:2017:656, punkt 20).

60. Selle lahenduse vastu kõneleb ka tõik, et niisugustel asjaoludel nagu käesoleval juhul sõltub üksnes juhusest, kas maksu- või õiguskaitseasutused viivad uurimist läbi tulumaksu- või käibemaksupettuse tõttu. Paljudel juhtudel on käibemaksupettus (st maksustatava käibe deklareerimata jätmine) tulumaksupettusega (st maksustamisele kuuluva sissetuleku deklareerimata jätmine) seotud.

61. Kui kõiki hilisemaid asutuste võetud meetmeid käsitataks liidu õiguse kohaldamisena üksnes sõltuvalt juhusest, kas uurimine algatati tulumaksupettuse või käibemaksupettuse tõttu, läheks see vastuollu Euroopa Kohtu eespool viidatud praktikaga³⁰.

62. Esiteks ei ole tulumaksuotsuste tegemisel liikmesriikide eesmärk liidu õiguse kohaldamine. Tulumaksuõigus ei teeni ka liidu õigusest tulenevate kohustuste rakendamise huve, vaid kuulub liikmesriikide pädevusse, nagu selgitatud eespool punktis 38 jj.

63. Teiseks järgivad liikmesriigi tulumaksu reguleerivad õigusnormid maksu laadist tulenevalt muid eesmärke kui need, mis kuuluvad liidu õiguse kohaldamisalasse. ELTL artiklist 325 tulenevad liikmesriikide kohustused seoses liidu omavahenditega laienevad küll kõigile liikmesriigi õiguse elementidele, millega neid kohustusi tegelikult täidetakse.³¹ Tulumaksu puhul ei ole aga tegemist liidu vahenditega, vaid liikmesriigi vahenditega.

64. Kolmandaks puuduvad tulumaksuõiguse valdkonnas spetsiaalsed liidu õiguse sätted, välja arvatud eespool punktis 39 viidatud teisene õigus. Ei oleks mõistlikult ettenähtav ega funktsionaalselt nõutav, kui liidu õiguse kohaldamise tunnustamiseks harta artikli 51 lõike 1 tähenduses piisaks kaudsest mõjust, mida käibemaksuõigus võib tulumaksuõigusele avaldada.

65. Kui liidu õiguse kohaldamise põhjendamiseks piisaks käibemaksuõiguse mis tahes kaudsest mõjust tulumaksuõigusele, muutuks väheste alles jäänud ning üksnes liikmesriigi õiguse alusel otsustatavate tulumaksuõiguse valdkondade kindlaksmääramine praktiliselt võimatuks. Eelkõige käib käibemaksuga maksustatavate tehingute deklareerimata jätmine reeglina kaudselt käsikäes tulumaksu seisukohast oluliste tulude deklareerimata jätmisega. Niimoodi õonestatakse liidu õiguse praegusel arenguetapil tegelikult liikmesriikidele kuuluvat otseste maksude alast pädevust.

66. Kokkuvõttes ei ole seega tegemist liidu õiguse kohaldamisega harta artikli 51 lõike 1 tähenduses, kui tulumaksuotsuse tegemiseks kasutatakse tõendeid, mis on saadud käibemaksualaste rikkumiste uurimiseks algatatud menetluses.

67. Nagu kohtujurist Saugmandsgard Øe hiljuti õigesti selgitas, ei tähenda see siiski, et liidu kodanike põhiõiguste kaitse süsteemis oleksid lüngad. Seoses tulumaksu määramisega on liidu kodanikel siiski võimalik kasutada liikmesriigi õiguskaitsevahendeid ja tugineda liikmesriigi põhiõigustele ning nende ammendumise korral võivad nad esitada kaebuse Euroopa Inimõiguste Kohtule.³²

3. Vahejärelalus

68. Kokkuvõttes tuleb tuvastada, et harta ei ole materiaalselt kohaldatav. Seetõttu puudub Euroopa Kohtul eelotsusetaotluse lahendamiseks pädevus.

30 6. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24); 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Julián Hernández jt (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34) ja 6. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Paoletti jt (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14).

31 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punktid 26–65) ja kohtuasjas Dzivev jt (C-310/16, EU:C:2018:623, punkt 68).

32 Kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Ungari (põllumajandusmaa kasutusvaldus) (C-235/17, EU:C:2018:971, punkt 109).

VII. Teise võimalusena: eelotsuse küsimuse sisuline analüüs

69. Juhuks kui Euroopa Kohus siiski tunnistab oma pädevust ning lähtub eeldusest, et tulumaksu määramisel on tegemist liidu õiguse kohaldamisega, soovib kassatsioonikohus sisuliselt teada, kas harta artikkel 47 ei luba kasutada õigusvastaselt kogutud tõendeid või võimaldab liikmesriigi kohtul seda kaaluda. Eeskätt palub kassatsioonikohus seoses sellega täpsustada vastavaid löike kohtuotsuses *WebMindLicenses*.³³

70. Kohtuotsus *WebMindLicenses* puudutas nõuet, et tõendeid, millel liidu õigust kohaldav otsus (antud juhul käibemaksu määramine) põhineb, ei ole kogutud liidu õigust, eelkõige hartaga tagatud õigusi rikkudes.³⁴

71. Euroopa Kohus märkis selle kohta, et nimetatud nõue on täidetud juhul, kui kohus, mis lahendab otsuse peale esitatud kaebust, on pädev kontrollima, kas tõendid, millel see otsus põhineb, on saadud kooskõlas liidu õigusega tagatud õigustega.³⁵

72. Kohtuotsuses *WebMindLicenses* avaldas Euroopa Kohus oma arvamust niisiis üksnes selle kohta, et liikmesriigi kohus peab kontrollima niisuguse tõendite kogumise õiguspärasust. Vastupidi kassatsioonikaebuse esitaja arusaamale ei järeldu sellest aga, kas tõendite kogumisel toimunud rikkumisele järgneb automaatselt tõendite kasutamise keeld või võib liikmesriigi kohus tõendite kasutamist kaaluda.

73. Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et liidu õigus ei näe käibemaksualase kriminaalmenetluse puhul ette tõendite kogumise ja kasutamise reegleid, mistõttu vastutavad selle eest põhimõtteliselt liikmesriigid.³⁶ Käibemaksu valdkonnas aset leidvate rikkumistega võitlemiseks läbi viidav kriminaalmenetlus kuulub seega liikmesriikide menetlusautonoomia ja institutsioonilise autonoomia alla. Veelgi enam kehtib see tõendite kasutamisele tulumaksu määramisel, kui kõnealused tõendid on kogutud käibemaksurikkumiste tõttu algatatud uurimismenetluse käigus.

74. Kõnealust autonoomiat piiravad liidu õiguse kohaldamisel siiski põhiõigused ja proportsionaalsuse põhimõte ning võrdväarsuse ja tõhususe põhimõte.³⁷

75. Eeltoodut arvesse võttes ei ole siiski ilmne, et võrdväarsuse ja tõhususe põhimõte takistaksid liikmesriigi kohtul tõendite kasutamise keelu puhul kaalumist läbi viimast.

76. Samuti ei ilmne põhiõiguste rikkumist. Harta artikkel 47 ei too endaga kaasa automaatset tõendite kasutamise keeldu.

77. Juba enne harta jõustumist ning viidates Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikale,³⁸ on Euroopa Kohus sedastanud, et õigusvastaselt kogutud tõendi lubatavust ei saa põhimõtteliselt ja abstraktselt välistada, vaid liikmesriikide kohtute ülesanne on esitatud tõendeid hinnata.³⁹

33 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 86–89).

34 Vt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 87).

35 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 88).

36 Vt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 65); 2. mai 2018. aasta kohtuotsus *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 25) ja 17. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus *Dzivev jt* (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 24).

37 Vt selle kohta 2. mai 2018. aasta kohtuotsus *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 29) ja 17. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus *Dzivev jt* (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 30).

38 EIK 18. märtsi 1997. aasta otsus *Mantovanelli vs. Prantsusmaa* (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, punktid 33 ja 34) ning 25. märtsi 1999. aasta otsus *Pélissier ja Sassi vs. Prantsusmaa* (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, punkt 45).

39 Vt 10. aprilli 2003. aasta kohtuotsus *Steffensen* (C-276/01, EU:C:2003:228, punkt 75).

78. Kõige paremini võetakse põhiõigusi sekkumise proportsionaalsuse hindamisel arvesse üksikjuhul, kui see toimub asjaolude kaalumisel liikmesriigi kohtus (näiteks Belgia Maksu-Antigooni põhimõtte kohaselt). Seoses sellega on Euroopa Kohus asjas, mis puudutas isikuandmete registri koostamist maksude kogumise eesmärgil, leidnud, et liikmesriigi kohtud peavad igal üksikjuhul eraldi kontrollima, kas asjaolud, millest tulenevalt esineb õigustatud huvi kõnealuse registri võimaliku konfidentsiaalsuse suhtes, on kaalukamad kui üksikisiku õiguste kaitse.⁴⁰

79. Niisugusel juhul nagu käesolevas asjas peab liikmesriigi kohus üksikjuhu kaalumisel eelkõige arvesse võtma seda, millist õigusnormi on rikutud ja milline on rikkumise laad. Siinkohal tuleb silmas pidada, et Luksemburgi kohtu poolt tõendite arestimise juures viibis ka Belgia kohtunik, mistõttu on kokkuvõttes tegemist „ainult“ Beneluxi konventsiooni rikkumisega, mis ei kujuta endast automaatselt harta artikli 7 rikkumist.

80. Kokkuvõttes ei ole harta artikliga 47 vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt peab liikmesriigi kohus, kellel tuleb otsustada, kas tõendeid, mis koguti käibemaksualase rikkumise tõttu algatatud uurimismenetluses liidu õigust rikkudes, võib kasutada tulumaksu määramise alusena, läbi viima hindamise, mille puhul peab eeskätt arvesse võtma rikkumise laadi.

VIII. Ettepanek

81. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule siiski ettepaneku tunnistada, et tal puudub pädevus vastata Belgia kassatsioonikohtu esitatud küsimusele.

40 27. septembri 2017. aasta kohtuotsus Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725. punkt 97).