



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

24 päivänä lokakuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Luonnollisten henkilöiden tulovero – Ennakkoratkaisupyynnön tutkimatta jättäminen

Yhdistetyissä asioissa C-469/18 ja C-470/18,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hof van Cassatie (ylin yleinen tuomioistuin, Belgia) on esittänyt 28.6.2018 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 19.7.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

IN (C-469/18) ja

JM (C-470/18)

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis (esittelevä tuomari), E. Juhász, M. Ilešič ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- IN ja JM, edustajanaan J. Verbist, advocaat,
- Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet, avustajanaan W. van Eeckhoutte, advocaat,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. K. Bulterman ja J. Hoogveld,
- Euroopan komissio, asiamiehinään H. Krämer ja W. Roels,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

kuultuaan julkisasiamiehen 11.7.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan tulkintaa.
- 2 Nämä pyynnöt on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat yhtäältä IN (asia C-469/18) ja JM (asia C-470/18) ja toisaalta Belgian valtio ja joka koskee verotuspäätöstä, jonka Belgian verohallinto on tehnyt verovuosien 1997 ja 1998 osalta ja jolla oikaistaan pääasioiden valittajien veroilmoituksia, jotka koskevat luonnollisten henkilöiden tuloveroa.

Kansainvälinen oikeus

- 3 Belgian kuningaskunnan, Luxemburgin suurherttuakunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä 27.6.1962 tehdyn luovuttamista ja oikeusapua rikosasioissa koskevan sopimuksen (jäljempänä luovuttamista ja oikeusapua koskeva Benelux-sopimus) 20 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Pynnön vastaanottava osapuoli takavarikoi, mikäli sen lainsäädäntö sallii, ja luovuttaa pynnön esittävän osapuolen pynnöstä esineet,

- a) joita voidaan käyttää todisteina,
- b) jotka ovat peräisin rikoksesta ja jotka löydetään ennen kiinni otetun henkilön luovuttamista tai sen jälkeen.

2. Kotietsinnän ja takavarikon tapahtumapaikan alioikeuden on hyväksyttävä esineiden luovuttaminen. Alioikeus päättää, luovutetaanko takavarikoidut esineet kokonaan tai osittain pynnön esittäneelle osapuolelle. Se voi määrätä palautettaviksi esineet, jotka eivät liity suoraan rikokseen, josta epäiltyä syytetään, ja tekee tarvittaessa päätökset vastaväitteistä, joita esineen haltijoina olleet kolmannet osapuolet tai muut esineeseen oikeutetut ovat esittäneet.

– –”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

- 4 Kahden pääasian tosiseikat ovat asioissa C-469/18 ja C-470/18 olennaisilta osin samanlaiset. Pääasiat voidaan tiivistää seuraavasti.
- 5 Pääasioiden valittajat ovat toimitusjohtajia yrityksissä, jotka harjoittavat tietokoneiden ja tietokonekomponenttien kauppaa ja jakelua. Mainittuihin yrityksiin kohdistui vuonna 1996 rikostutkinta, joka oli käynnistetty Belgian verohallinnon – joka vuonna 1995 oli käynnistänyt arvonlisäveroa koskevaa karusellipetosta käsitteleviä tutkintoja – tekemän kantelun perusteella.
- 6 Rikostutkintaan liittyi Luxemburgiin lähetetty virka-apupyyntö, jonka täytäntöönpanon yhteydessä luxemburgilaisen pankin johtaja (jäljempänä pankinjohtaja) luovutti luxemburgilaisen tutkintatuomarin toteuttamassa kuulustelussa, jossa läsnä oli myös belgialainen tutkintatuomari, pääasioiden valittajia koskevia pankkiasiakirjoja. Kyseinen asiakirjojen luovutus tapahtui kuitenkin ilman, että kotietsinnän

ja takavarikon tapahtumapaikan tuomioistuimelta eli tribunal d'arrondissement de Luxembourgilta (Luxemburgin piirituomioistuin) olisi pyydetty tähän luovuttamista ja oikeusapua koskevan Benelux-sopimuksen 20 artiklassa edellytettyä lupaa.

- 7 Saatuaan luvan tutustua rikosasian asiakirja-aineistoon ja ottaa siitä jäljennöksiä Belgian verohallinto teki verotuspäätökset, joilla pääasioiden valittajien tekemiä luonnollisia henkilöitä koskevia veroilmoituksia oikaistiin ja joissa pääasioiden valittajat määrättiin maksamaan veroja teollisten ja kaupallisten yritysten voitoista, joiden määrät olivat 536 738,94 euroa verovuodelta 1997 ja 576 717,62 euroa verovuodelta 1998 ja jotka oli siirretty luxemburgilaiselle pankkitilille.
- 8 Koska oikaisuvaatimukset, jotka pääasioiden valittajat tekivät kyseisistä verotuspäätöksistä, hylättiin, he tekivät valituksen, jossa he vaativat heille määrättyjen verojen peruuttamista ja jossa he vetosivat siihen, että kyseiset pankkiasiakirjat oli saatu oikeudenvastaisesti ja etteivät ne näin ollen voineet olla verotuspäätöksen perustana. Alioikeus antoi tuomion, jolla kyseiset valitukset hyväksyttiin mutta joka kumottiin toisessa oikeusasteessa. Pääasioiden valittajat tekivät näin ollen kassaatiovalitukset.
- 9 Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Hof van Cassatiessa (ylin yleinen tuomioistuin, Belgia) pääasioiden valittajat väittävät muun muassa, että Roomassa 4.11.1950 allekirjoitetun, ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus) 8 artiklasta ja perusoikeuskirjan 7 artiklasta seuraa, että luonnollisia henkilöitä koskevien pankkitietojen luovuttaminen on mahdollista vain sillä edellytyksellä, että luovuttamista koskevia lakisääteisiä menettelyjä noudatetaan. Pääasioiden valittajien mukaan näin ei ole kuitenkaan toimittu nyt käsiteltävissä asioissa, joten heidän yksityiselämänsä kunnioittamista koskevaa perusoikeutta on loukattu. Todisteiden hankkiminen tällaista oikeutta loukkaavalla tavalla on pääasioiden valittajien mukaan ristiriidassa sen kanssa, mitä hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti toimivalta viranomaiselta voidaan odottaa, eikä tällaisten todisteiden käyttöä voida näin ollen pitää missään olosuhteissa hyväksyttävänä.
- 10 Pääasioiden valittajat vetoavat tältä osin tuomioon 17.12.2015 annettuun tuomioon WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) ja esittävät, että jos Belgian oikeudessa sallittaisiin tuloverojen kannon yhteydessä tietyissä tapauksissa perusoikeutta loukaten saadut todisteet, tästä seuraisi tuloverotuksen kohteena olevan verovelvollisen ja arvonlisäverotuksen kohteena olevan verovelvollisen välinen eriarvoinen kohtelu, jota ei voida hyväksyä Belgian perustuslaissa taatun yhdenvertaisen kohtelun ja syrjintäkiellon periaatteen näkökulmasta.
- 11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa yhtäältä, ettei Belgian verolainsäädäntöön sisälly yleistä säännöstä, jolla kiellettäisiin oikeudenvastaisesti saatujen todisteiden käyttö verovelan määrittämiseen ja tarvittaessa veronkorotuksen tai sakon määräämiseen. Sitä, miten hallinto käyttää tällaisia todisteita, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan arvioitava hyvää hallintoa koskevien periaatteiden ja oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden valossa. Lukuun ottamatta tapauksia, joissa lainsäätäjällä on säätänyt asiaan sovellettavista erityisistä seuraamuksista, oikeudenvastaisesti saadun todisteen käyttäminen veroasioissa voidaan mainitun tuomioistuimen mukaan estää ainoastaan, jos todiste on saatu tavalla, joka on siinä määrin asianmukaisesti menettelevältä viranomaiselta edellytettävän toiminnan vastaista, että kyseistä käyttämistä on kaikissa olosuhteissa pidettävä kiellettynä, tai jos käyttäminen vaarantaa verovelvollisen oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Kyseistä arviointia suorittaessaan tuomioistuin voi ottaa huomioon jonkin tai kaikki seuraavista olosuhteista: oikeudenvastaisuuden pelkästään muodollinen luonne, sen vaikutukset rikotulla säännöllä suojeltavaan oikeuteen tai vapauteen, viranomaisen oikeudenvastaisen toimen mahdollinen tahallisuus sekä se seikka, että kyseessä oleva rikos on huomattavasti vakavampi kuin tapahtunut oikeudenvastaisuus.
- 12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa toisaalta 17.12.2015 asiassa WebMindLicenses annettuun tuomioon (C-419/14, EU:C:2015:832) ja huomauttaa, että unionin tuomioistuin on kyseisessä tuomiossa todennut, että arvonlisäverotuksen yhteydessä todisteet, jotka on saatu

perusoikeutta loukaten, on hylättävä. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sitä vastoin se, ettei Euroopan ihmisoikeussopimuksen 8 artiklan vastaisesti kerätyn todisteen käyttö välttämättä johda mainitun sopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa taatun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden loukkaamiseen ja ettei Euroopan ihmisoikeussopimuksen 13 artikla sellaisenaan edellytä sitä, että tällainen todiste olisi jätettävä asian käsittelyn ulkopuolelle.

- 13 Kun Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen kyseinen oikeuskäytäntö otetaan huomioon, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi, että unionin tuomioistuimelta tiedustellaan uudelleen, onko arvonlisäveroa koskevissa asioissa perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaisten todisteiden käyttämiselle, jotka on saatu perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua yksityiselämän kunnioittamisen oikeutta loukaten, vai antaako se mahdollisuuden kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tuomioistuimen, jonka on ratkaistava, voidaanko tällaista todistetta käyttää perusteena arvonlisäveron kantamiselle, tulee suorittaa edellä kuvattu arviointi.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että vaikka pääasiat koskevatkin tuloveroja ja ettei kyse näin ollen ole unionin oikeuteen kuuluvasta asiasta, kumpaankin yhdistetyistä asioissa esitettyyn kysymykseen annettava vastaus on välttämätön, jotta voidaan arvioida pääasioiden valittajien väitettä eriarvoisesta kohtelusta toisaalta luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen kohteena olevan verovelvollisen ja toisaalta arvonlisäverotuksen kohteena olevan verovelvollisen välillä.
- 15 Hof van Cassatie on tässä tilanteessa päättänyt asioiden C-469/18 ja C-470/18 osalta lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen, jonka sanamuoto molemmissa asioissa on sama:

”Onko – – perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että se on arvonlisäverotusta koskevissa asioissa kaikissa olosuhteissa esteenä sellaisten todisteiden käyttämiselle, jotka on saatu perusoikeuskirjan 7 artiklassa taattua yksityiselämän kunnioittamista koskevaa oikeutta loukaten, vai antaako se mahdollisuuden kansalliselle sääntelylle, jonka mukaan tuomioistuimen, jonka on ratkaistava, voidaanko tällaista todistetta käyttää perusteena arvonlisäveron kantamiselle, tulee suorittaa [ennakkoratkaisupyynnön perusteluissa] kuvattu punninta?”

Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

- 16 Asiat C-469/18 ja C-470/18 yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 6.9.2018 antamalla päätöksellä kirjallista käsittelyä ja tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

- 17 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, pääasioissa – jotka koskevat luonnollisten henkilöiden tuloveron kantamiseksi annettujen ilmoitusten oikaisua – kyseessä oleva tilanne ei kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan.
- 18 On huomautettava, että se, että pääasioissa todisteet on saatu sellaisen rikosoikeudellisen menettelyn yhteydessä, joka on käynnistetty arvonlisäveropetoksia tutkineen Belgian verohallinnon kantelun perusteella, ei – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa – sellaisenaan merkitse sitä, että kyseisten tietojen käyttö luonnollisten henkilöiden tuloveron kantamiseksi annettujen ilmoitusten oikaisemista varten merkitsisi perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista. Tällaisella käytöllä ei nimittäin ole sellaista yhteyttä unionin oikeuteen, joka ylittäisi sen läheisyyden, joka jäsenvaltiossa voi olla arvonlisäveron kantamista

koskevien sääntöjen ja luonnollisten henkilöiden tuloveron kantamista koskevien sääntöjen välillä, tai niiden väliset epäsuorat vaikutukset (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2014, Julián Hernández ym., C-198/13, EU:C:2014:2055, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 19 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuin ei näin ollen voi arvioida suhteessa perusoikeuskirjaan kansallista lainsäädäntöä tai oikeuskäytäntöä, jota sovelletaan, kun on kyse siitä, miten todisteita, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on saatu oikeudenvastaisesti, voidaan käyttää pääasioiden valittajiin kohdistuneessa menettelyssä, joka koskee luonnollisten henkilöiden tuloverojen kantamista.
- 20 On kuitenkin pantava merkille, että vaikka pääasiat koskevat luonnollisten henkilöiden tuloverotusta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, jonka kysymykset kummassakin asiassa koskevat nimenomaisesti perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkintaa, pyrkii tosiasiasa määrittämään, sallitaanko – ja jos sallitaan, missä määrin – unionin oikeudessa oikeudenvastaisesti saatujen todisteiden käyttäminen arvonlisäveron kantamisessa. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tältä osin voi nimittäin olla nähtävissä ero yhtäältä sen ratkaisun, johon unionin tuomioistuin on päätenyt 17.12.2015 antamassaan tuomiossa *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), ja toisaalta Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön välillä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan esitettyyn kysymykseen annettava vastaus on sille tarpeen, jotta se voi arvioida epäyhdenvertaista kohtelua, joka pääasioiden valittajien mukaan esiintyy yhtäältä sellaisen verovelvollisen, jolta – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – kannetaan luonnollisten henkilöiden tuloveroa, ja toisaalta sellaisen verovelvollisen välillä, jolta kannetaan arvonlisäveroa.
- 21 Tässä yhteydessä on muistettava, että unionin tuomioistuin on katsonut voivansa ottaa tutkittaviksi unionin oikeussääntöjä koskevia ennakkoratkaisupyyntöjä sellaisissa tapauksissa, joissa siitä huolimatta, että pääasian tosiseikat eivät suoraan kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan, kyseisiä oikeussääntöjä sovelletaan kansallisen oikeuden nojalla tässä oikeudessa unionin oikeussääntöjen sisältöön tehdyn viittauksen vuoksi (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, 45 kohta ja tuomio 15.11.2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 Kun kansallisessa lainsäädännössä pyritään täysin valtion sisäisten tilanteiden ratkaisemiseksi noudattamaan unionin oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin maan omien kansalaisten syrjintä tai mahdolliset kilpailun vääristymiset tai jotta varmistuttaisiin samanlaisesta menettelystä toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, unionilla on nimittäin selvä intressi siihen, että unionin oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (ks. vastaavasti tuomio 18.10.1990, Dzodzi, C-297/88 ja C-197/89, EU:C:1990:360, 37 kohta; tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, 32 kohta ja tuomio 18.10.2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, 46 kohta).
- 23 Näin ollen se, että unionin tuomioistuin tulkitsee unionin oikeussääntöjä tilanteissa, jotka jäävät näiden sääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle, on perusteltua, kun kyseisiä oikeussääntöjä sovelletaan kansallisen oikeuden nojalla tällaisiin tilanteisiin suoraan ja ehdottomasti, jotta voidaan varmistaa, että mainittuja tilanteita sekä tilanteita, joihin sovelletaan unionin oikeussääntöjä, kohdellaan samalla tavoin (tuomio 18.10.2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, 47 kohta ja tuomio 7.11.2018, C ja A, C-257/17, EU:C:2018:876, 33 kohta).
- 24 Pääasioissa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa, joka ei kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ilmoitettava unionin tuomioistuimelle unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa vaaditulla tavalla, miltä osin ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevalla oikeusriidalla on sellainen liityntä perusvapauksia koskeviin unionin oikeuden määräyksiin, joka tekee pyydetyn tulkinnan

välttämättömäksi oikeusriidan ratkaisemiselle (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, 55 kohta ja tuomio 20.9.2018, Fremoluc, C-343/17, EU:C:2018:754, 22 kohta).

- 25 Koska unionin oikeudessa ei säädetä säännöistä, jotka koskevat todistelua arvonlisäveropetosten yhteydessä, ja koska jäsenvaltioiden tehtävänä on vahvistaa tällaiset säännöt unionin oikeuden tehokkuusperiaatetta noudattaen ja unionin oikeudessa taattuja oikeuksia kunnioittaen (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 65–68 kohta ja tuomio 17.1.2019, Dzivev ym., C-310/16, EU:C:2019:30, 24 kohta), vaikuttaa hyvin epätodennäköiseltä, että kansallisessa oikeudessa viitattaisiin unionin oikeuden oikeussääntöihin kyseisellä alalla. Ennakkoratkaisupyyntöstä ei ainakaan ilmene, että Belgian lainsäädäntö sisältäisi tällaisen viittauksen.
- 26 Edeltävistä näkökohdista seuraa, että nyt käsiteltävänä olevat ennakkoratkaisupyyntöt on jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

- 27 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Ennakkoratkaisupyyntöt, jotka Hof van Cassatie on esittänyt 28.6.2018 antamallaan välipäätöksillä, jätetään tutkimatta.

Allekirjoitukset