



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 11 juli 2019¹

Förenade målen C-469/18 och C-470/18

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

(begäran om förhandsavgörande från Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Rätt till ett effektivt rättsmedel – Domstolsprövning av ett beskattningsbeslut – Domstolens behörighet inom ramen för fastställande av inkomstskatt – Skattemyndighetens användning av bevisning som påstås ha erhållits genom åsidosättande av rätten till respekt för privatliv och familjeliv – Skyldighet för domstolen att inte beakta bevisningen”

I. Inledning

1. Tillämnar en medlemsstat unionsrätten om dess skattemyndigheter använder bevisning, vilken de utredande myndigheterna har erhållit efter upptäckten av karusellbedrägerier med avseende på mervärdesskatt, för ett taxeringsbeslut avseende inkomstskatt? Medför med andra ord ett åsidosättande av grundläggande rättigheter enligt unionslagstiftningen vid bevisupptagningen ett förbud mot att beakta bevisningen inom ramen för fastställandet av inkomstskatten? Dessa utgör de centrala frågor som domstolen ska pröva mot bakgrund av två begäran om förhandsavgörande från Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien).

2. Till grund ligger en brottsutredning, i vilken Storhertigdömet Luxemburg lämnade ut bevisning till Konungariket Belgien under åsidosättande av ett krav på godkännande från domstol som föreskrevs i ett internationellt avtal. Denna bevisning användes trots detta för taxeringsbesluten avseende inkomstskatt. Klagandena i de nationella målen har endast bestritt denna omständighet i sitt överklagande.

3. Målet rör således tillämpningen av Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) – nämligen artikel 47 i stadgan – inom ramen för fastställande av inkomstskatt. Denna fråga är mer långtgående jämfört med den mycket omdiskuterade² domen Åkerberg Fransson från år 2013.³ Där fann domstolen att ett straffrättsligt förfarande som rörde

¹ Originalspråk: tyska.

² Se, till exempel, Bundesverfassungsgerichts (Federala förfättningsdomstolen, Tyskland) resonemang i dom av den 24 april 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punkt 91).

³ Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

skattebrott avseende mervärdesskatt utgör en ”tillämpning av unionsrätten” i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan. Det ska numera prövas huruvida även fastställandet av inkomstskatt utgör en tillämpning av unionsrätten, när bevisning används som har erhållits under en förundersökning som utlösts genom misstanke om mervärdesskattebedrägeri.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Internationell rätt

4. Konungariket Belgien, Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Nederländerna har slutit ett fördrag om utlämning och inbördes rättshjälp i brottmål som undertecknades i Bryssel den 27 juni 1962 (nedan kallat Beneluxfördraget).

5. I artikel 20.1 och 20.2 i Beneluxfördraget föreskrivs följande:

”1. Den anmodade parten ska på den sökande partens begäran, under förutsättning att det är tillåtet enligt nationell rätt, beslagta tillgångar som

- a) kan tjäna som bevisning,
- b) har erhållits genom brott och har påträffats före eller efter överlämnandet av den anhallna personen, och lämnar ut dem.

2. Utlämningen får endast äga rum med godkännande från brottmålsavdelningen (Raadkamer) vid den domstol i första instans i vars domsaga husrannsakan och beslaget har ägt rum. Den rådgivande kammaren beslutar om de beslagtagna tillgångarna får lämnas ut helt eller delvis till den sökande parten. Den kan besluta om återlämnande av tillgångar som inte har något omedelbart samband med den gärning som den misstänkta personen anklagas för, och beslutar i förekommande fall om invändningar från tredje man som hade föremålet i sin besittning eller från andra rättsinnehavare.”

6. I artikel 24.2 i Beneluxfördraget föreskrivs följande:

”Ansökningar om rättshjälp som avser husrannsakan eller beslag genomförs emellertid endast när det är frågan om gärningar som kan leda till utlämning på grundval av detta fördrag och med förbehåll för artikel 20.2.”

B. Belgisk rätt

7. Inom belgisk skattelagstiftning föreskrivs inte något absolut bevisvärderingsförbud för bevismedel som erhållits på ett rättsstridigt sätt. Hof van Cassatie (Högsta domstolen) har emellertid utvecklat en rättspraxis som betecknas som den skatterättsliga Antigoon-regeln. Enligt denna regel är det endast otillåtet att använda bevisning som erhållits olagligen i skattemål om den aktuella bevisningen har erhållits på ett sådant sätt att användningen under alla omständigheter kan anses otillåten, eller om användningen undergräver den skattskyldiges rätt till en rättvis rättegång. Detta ska domstolen pröva genom en helhetsbedömning.

III. Bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen

8. Klagandena är företagsledare för företag som handlar med och saluför datorer och datortillbehör i Belgien.

9. År 1995 inledde Bijzondere Belastinginspectie (den belgiska särskilda skatteinspektionen) en utredning mot klagandenas företag i samband med karusellbedrägerier med avseende på mervärdesskatt. 1996 inleddes dessutom en brottsundersökning mot dessa företag efter en anmälan från den belgiska särskilda skatteinspektionen. Det framgår inte entydigt av begäran om förhandsavgörande huruvida dessa undersökningar avsåg undandragande av mervärdesskatt eller inkomstskatt.

10. Inom ramen för brottsundersökningen riktade de belgiska brottsbekämpande myndigheterna en ansökan om rättshjälp till Storhertigdömet Luxemburg, vilket utmynnade i ett beslag av bankhandlingar vid en luxemburgsk bank den 15 juli 1998. Vid beslaget var förutom den luxemburgska undersökningsdomaren även en belgisk domare närvarande.

11. De luxemburgska myndigheterna lämnade ut de handlingar som erhållits på detta sätt till de belgiska brottsbekämpande myndigheterna utan någon ansökan om, eller än mindre erhållande av, ett sådant godkännande från en luxemburgsk domstol som krävdes enligt artikel 20.2 i Beneluxfördraget.

12. De belgiska brottsbekämpande myndigheterna beviljade den belgiska skattemyndigheten tillgång till handlingarna i det straffrättsliga ärendet. På grundval av den information som erhållits på detta sätt översände den belgiska skattemyndigheten åren 1999 och 2000 beslut om ändring av inkomstskattedecklarationen för beskattningsåren 1997 och 1998. Myndigheterna beskattade de belopp som hade överförts till ett luxemburgskt konto som tillhörde klagandena som bruttovinst från yrkesmässig och kommersiell verksamhet.

13. Klagandena överklagade dessa beslut, och den belgiska domstolen i första instans beslutade om nedsättning av en övervägande del av den kompletterande taxeringen avseende inkomstskatt för fysiska personer.

14. Motparten, den belgiska staten, överklagade detta beslut och appellationsdomstolen upphävde domen från första instans såvitt en nedsättning av inkomstskatten hade beviljats. Appellationsdomstolen ansåg inte att villkoren för ett bevisvärderingsförbud enligt den belgiska skatterättsliga Antigoon-regeln var uppfyllda. Klagandena har överklagat denna dom till Hof van Cassatie (Högsta domstolen).

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

15. Genom beslut av den 28 juni 2018 hänsköt Hof van Cassatie (Högsta domstolen) följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 47 stadgan tolkas så, att den i ärenden om mervärdesskatt under alla omständigheter utgör hinder mot en användning av bevisning som har erhållits genom åsidosättande av den rätt till respekt för privatlivet som garanteras i artikel 7 i stadgan, eller tillåter den en nationell bestämmelse enligt vilken den domstol som ska avgöra huruvida en sådan bevisning får ligga till grund för ett fastställande av mervärdesskatt ska göra en sådan avvägning som den som beskrivs i punkt 4 i begäran om förhandsavgörande (se ovan punkt 7)?”

16. EU-domstolens ordförande beslutade den 6 september 2018 att förena målen C-469/18 och C-470/18 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

17. I förfarandet för förhandsavgörande vid EU-domstolen har klagandena, Konungariket Belgien, Republiken Italien, Konungariket Nederländerna och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden.

V. Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning

18. Det ska inledningsvis klargöras huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning. Hof van Cassatie (Högsta domstolen) önskar nämligen uttryckligen ett klargörande huruvida vissa bevismedel får användas för ”fastställande av mervärdesskatt”. Föremål för tvisten i de nationella målen är emellertid beslut om inkomstbeskattning och inte om mervärdesskatt. I detta avseende skulle tolkningsfrågan sakna samband med saken i det nationella målet och vara hypotetisk och således inte kunna tas upp till sakprövning.⁴

19. Det följer emellertid av fast rättspraxis att det, inom ramen för det förfarande som föreskrivs i artikel 267 FEUF, ankommer på domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra den tvist som är anhängig vid den. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera den fråga som hänskjutits.⁵

20. Hof van Cassatie (Högsta domstolen) kan i sin tolkningsfråga inte ha avsett användning av bevisning för ett fastställande av mervärdesskatt, eftersom det i begäran om förhandsavgörande inte hänvisas till beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt, utan uteslutande till taxering av inkomstskatt. Begreppet ”fastställande av mervärdesskatt” förefaller utgöra ett skrivfel och ska därför ersättas med begreppet ”fastställande av inkomstskatt”.

21. Dessutom önskar Hof van Cassatie (Högsta domstolen) ett klargörande huruvida det är tillåtet att använda bevisning för detta fastställande ”i ärenden om mervärdesskatt”. Sambandet mellan fastställandet av inkomstskatt och mervärdesskatt kan i förevarande mål endast anses vara att en misstanke om mervärdesskattebedrägeri var utlösande för skatte- och brottsutredningarna, inom ramen för vilka bevisningen inhämtades och användes vid fastställandet av inkomstskatt.

22. Således kan domstolen omformulera tolkningsfrågan enligt följande: huruvida artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den under alla omständigheter utgör hinder mot en användning av bevisning som har erhållits vid en förundersökning som har inletts på grund av misstanke om mervärdesskattebedrägeri, genom åsidosättande av artikel 7 i stadgan, vid fastställande av inkomstskatt, eller om en tolkning är tillåten enligt vilken den domstol som ska avgöra huruvida en sådan bevisning får ligga till grund för ett fastställande av inkomstskatt får göra en avvägning i det enskilda fallet.

23. Om frågan omformuleras på detta sätt kan begäran om förhandsavgörande tas upp till sakprövning.

VI. Domstolens behörighet

24. Enligt artikel 267 första stycket a FEUF ska domstolen vara behörig att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av unionsrätten. I förevarande mål är det emellertid osäkert huruvida stadgan är tillämplig i tidsmässigt (punkt 25 och följande punkter) och materiellt hänseende (punkt 30 och följande punkter).

A. Huruvida stadgan är tillämplig i tidsmässigt hänseende

25. Inledningsvis ska det klargöras huruvida stadgan, vilken trädde i kraft den 1 december 2009, är tillämplig i tidsmässigt hänseende på ett påstått formellt fel år 1998.

⁴ Se, senast, dom av den 28 mars 2019, Verlezza m.fl. (C-487/17–C-489/17, EU:C:2019:270, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

⁵ Se, senast, dom av den 11 mars 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, punkt 46), dom av den 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 18), och dom av den 28 februari 2013, Petersen och Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punkt 23).

26. Domstolen har, å ena sidan, i målet Sabou, vilket även avsåg direkta skatter, fastställt att stadgan inte är tillämplig, eftersom förfarande för bistånd som lett fram till det kompletterande taxeringsbeslutet, avslutats innan stadgan trädde i kraft.⁶

27. Å andra sidan avsåg även målet Åkerberg Fransson taxeringsbeslut som hänförde sig till tiden före den 1 december 2009. Emellertid skulle den domstol som behandlade brottmålet beakta principen *ne bis in idem* vid sitt avgörande. Vid denna tidpunkt var stadgan tillämplig i tidsmässigt hänseende.

28. En liknande situation är även tillämplig här. Även om bevisupptagningen ägde rum år 1998, uppkommer frågan om bevisvärderingen för den nationella domstolen vid tidpunkten för dess bedömning och således efter stadgans ikraftträdande.

29. Medan – såsom exempelvis i målet Sabou till vilket hänvisas i punkt 26 – informationen om begäran om bistånd och den eventuella medverkan vid formuleringen av begäran saknar betydelse när förfarandet för begäran om bistånd har avslutats, har ett eventuellt bevisupptagningsförbud fortsatt betydelse för avvägningen beträffande bevisvärderingsförbudet. Således är stadgan tillämplig i tidsmässigt hänseende.

B. Huruvida stadgan är tillämplig i materiellt hänseende

30. Stadgans tillämpningsområde definieras i artikel 51. Enligt punkt 1 första meningen i denna bestämmelse riktar den sig till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten.

31. Domstolen har redan påpekat att den inte kan pröva en nationell lagstiftning mot stadgan när lagstiftningen inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde.⁷

32. Flera av parterna anser att det är osäkert huruvida domstolen är behörig, eftersom stadgan inte är tillämplig. Såväl Konungariket Belgien som kommissionen anser att domstolen saknar behörighet, eftersom det vid meddelandet av taxeringsbeslutet avseende inkomstskatt inte är frågan om en tillämpning av unionsrätten. Till och med Hof van Cassatie (Högsta domstolen) har påpekat att förevarande mål ”rör inkomstskatt, som inte regleras i unionsrätten”.⁸

33. För att stadgan ändå ska anses vara tillämplig finns det två möjliga utgångspunkter. Förutom ömsesidigt bistånd (punkt 34 och följande punkter) är det i förevarande mål framför allt den unionsrättsliga harmoniseringen av mervärdesskatten (punkt 38 och följande punkter).

1. Genomförande av unionsrätten inom ramen för ömsesidigt bistånd?

34. Inledningsvis skulle det kunna vara frågan om ett genomförande av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan om bevisningen har erhållits i enlighet med direktiv 77/799 (nedan kallat direktivet om ömsesidigt bistånd).⁹

6 Dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 25), vilken följde mitt förslag till avgörande i samma mål (EU:C:2013:370, punkt 34).

7 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19), dom av den 30 april 2014, Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 33), dom av den 27 mars 2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, punkt 29), dom av den 6 oktober 2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, punkt 26), dom av den 30 juni 2016, Toma och Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, punkt 23) och dom av den 8 december 2016, Eurosaneamientos m.fl. (C-532/15 och C-538/15, EU:C:2016:932, punkt 52).

8 Punkt 11 i begäran om förhandsavgörande.

9 Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsområdet (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), vilket numera har upphävts genom rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1). Se i detta hänseende exempelvis det pågående målen C-245/19 och C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

35. I direktivet om ömsesidigt bistånd regleras endast de administrativa myndigheternas samarbete i frågan om beskattning och inte rättslig hjälp i brottmål, såsom exempelvis Beneluxfördraget. Det ömsesidiga biståndet mellan de administrativa myndigheterna är i materiellt hänseende begränsat till ett samarbete mellan medlemsstaterna avseende informationsutbyte, medan särskilda utredningsåtgärder kan genomföras inom ramen för rättslig hjälp i brottmål för att erhålla bevisning.

36. Det aktuella utlämnandet av bankhandlingar är mer långtgående än ett rent informationsutbyte inom ramen för ömsesidigt bistånd. Tvärtom beslagtogs denna bevisning på grund av en ansökan om rättslig hjälp. Emellertid hade rättslig hjälp i brottmål ännu inte harmoniserats vid tidpunkten för bevisupptagningen år 1998.¹⁰

37. Följaktligen kan det inte antas vara frågan om något genomförande av unionsrätten på grund av det bistånd som getts i förevarande mål.

2. Fastställande av inkomstskatt som genomförande av unionsrätten?

38. Således krävs det att fastställandet av inkomstskatt kan anses utgöra ett genomförande av unionsrätten. I principiellt hänseende utgör fastställandet av mervärdesskatt i avsaknad av unionsrättsliga bestämmelser på detta område inte något genomförande av unionsrätten.

39. Området för inkomstbeskattning regleras endast punktvis på sekundärrättslig nivå på grundval av artikel 115 FEUF (direktivet om moderbolag och dotterbolag,¹¹ fusionsdirektivet,¹² direktivet om räntor och royalties,¹³ direktivet om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder¹⁴). Enligt fast rättspraxis omfattas direkta skatter i övrigt av medlemsstaternas behörighet.¹⁵ Den inkomstskatt för fysiska personer som ligger till grund för det nationella målet utgör en direkt inkomstskatt för vilken Konungariket Belgien är ensamt behörigt.

40. Förevarande mål är emellertid speciellt i det hänseendet att bevisning som de belgiska brottsbekämpande myndigheterna har erhållit i en förundersökning som utlöstes av misstanken om mervärdesskattebedrägeri har använts för att fastställa inkomstskatt.

a) Mervärdesskatterätt som genomförande av unionsrätten

41. Om de angripna rättsakterna i de nationella målen hade utgjort beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt skulle det antas vara frågan om ett genomförande av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan. Domstolen har nämligen slagit fast att det framgår av artiklarna 2, 250.1 och 273 i direktiv 2006/112 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)¹⁶ och artikel 4.3 FEU att

10 Se numera Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/41/EU av den 3 april 2014 om en europeisk utredningsorder på det straffrättsliga området (EUT L 130, 2014, s. 1).

11 Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8).

12 Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (EUT L 310, 2009, s. 34).

13 Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, 2003, s. 49).

14 Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (EUT L 193, 2016, s. 1).

15 Dom av den 7 september 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 19), dom av den 25 oktober 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, punkt 10), och, senast, dom av den 19 december 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, punkt 15).

16 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1). Vid tidpunkten för de karusellbedrägerier med avseende på mervärdesskatt som ligger till grund i förevarande mål var dessutom rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) tillämpligt.

medlemsstaterna är skyldiga att vidta alla lagstiftningsmässiga och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatten inom deras territorium ska kunna uppbäras i dess helhet.¹⁷ Således kan en efterbeskattning på mervärdesskatteområdet till följd av ett konstaterande av rättsmissbruk anses utgöra ett genomförande av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.¹⁸

42. Dessutom utgör, även om unionsrätten varken innehåller bestämmelser inom området för straffrättslig skattelagstiftning eller administrativa påföljder, påföljder som har till syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt och förebygga skatteundandragande enligt artikel 325 FEUF ett ”genomförande av unionsrätten” i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.¹⁹

43. Det framgår inte av den information om de faktiska omständigheter som Hof van Cassatie (Högsta domstolen) har lämnat vilka mervärdesskatterättsliga åtgärder och straffrättsliga sanktioner som Konungariket Belgien har vidtagit på grund av mervärdesskattebedrägeri. Begäran om förhandsavgörande rör endast de inkomstskatterättsliga åtgärderna och således taxeringsbesluten avseende inkomstskatt.

b) Utgör inhämtning av bevisning vid förundersökningen på grund av misstanke om mervärdesskattebedrägeri ett genomförande av unionsrätten?

44. Skattemyndigheten har emellertid inte inhämtat den bevisning som användes för fastställandet av inkomstskatten inom ramen för sina egna utredningar. Tvärtom härstammar den från en brottsutredning, vilken inleddes efter en anmälan från den belgiska särskilda skatteinspektionen i samband med karusellbedrägerier med avseende på mervärdesskatt. Denna bevisupptagning inom ramen för en brottsutredning skulle kunna utgöra ett genomförande av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.

45. Straffrätten utgör kärnan i den nationella suveräniteten.²⁰ Unionens behörighet inom detta område är begränsad (artiklarna 83 och 325.4 FEUF). I övrigt har medlemsstaternas materiella straffrätt och straffprocessrätt inte harmoniserats på unionsnivå.²¹ Således behåller medlemsstaterna i princip sin behörighet inom straffrätten.

46. Domstolen har emellertid, vad gäller ett straffrättsligt förfarande på grund av skattebrott avseende mervärdesskatt, i domen Åkerberg Fransson slagit fast att inte enbart skattetillägg utan även åtal för skattebrott på grund av att oriktiga uppgifter avseende mervärdesskatt lämnats utgör en tillämpning av unionsrätten, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.²² Den omständigheten att de nationella sanktions- och förfarandebestämmelserna inte införts i syfte att införliva mervärdesskattedirektivet påverkar inte denna slutsats, med avseende på skyldigheterna enligt mervärdesskattedirektivet, artikel 4.3 EUF och artikel 325 FEUF.²³

17 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25), dom av den 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 18), och dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 33).

18 Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 67). Se förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 52).

19 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkterna 26 och 27), dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti (C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264, punkt 16), och dom av den 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 21).

20 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, punkt 121).

21 Dom av den 27 maj 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punkt 76).

22 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

23 Se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 28).

47. Sedan dess har domstolen vidareutvecklat principen om effektiv lagföring av skattebrott avseende mervärdesskatt.²⁴ Enligt principen om effektiv lagföring av skattebrott avseende mervärdesskatt är medlemsstaterna skyldiga att på ett effektivt sätt ålägga påföljder vid åsidosättanden av mervärdesskattedirektivet.

48. Principen om effektiv lagföring av skattebrott avseende mervärdesskatt ska emellertid – enligt domstolen²⁵ – inte bara beaktas under det straffrättsliga domstolsförfarandet, utan även under förundersökningen från det ögonblick ”den berörda personen står anklagad för ett brott”.

49. Det framgår inte entydigt av rättspraxis vilken konkret tidpunkt som avses. Den avgörande tidpunkten skulle kunna vara den officiella underrättelsen från den behöriga myndigheten om brottsmisstankarna.²⁶ Någon sådan underrättelse om inledandet av en förundersökning föreskrivs emellertid inte i alla rättsordningar. Om förundersökningen läggs ned erhåller den tilltalade eventuellt inte över huvud taget kännedom om att en förundersökning har genomförts. Om en sådan underrättelse ska anses avgörande skulle det vara upp till de utredande myndigheterna att fastställa den tidpunkt från vilken de grundläggande rättigheterna i stadgan blir tillämpliga.

50. I detta avseende måste det anses tillräckligt att det framgår av handlingarna i målet att en förundersökning har inletts för att lagföra ett mervärdesskattebedrägeri. Denna tidpunkt kan fastställas på ett tillförlitligt sätt. Från denna tidpunkt är myndigheterna i detta hänseende även bundna av grundläggande unionsrättigheter vid sina brottsutredningar.

51. I förevarande mål är det emellertid oklart huruvida brottsutredningarna och bevisupptagningen genomfördes för att lagföra ett mervärdesskattebedrägeri eller för att lagföra ett inkomstskattebedrägeri. Det ankommer i princip på Hof van Cassatie (Högsta domstolen) att klargöra detta när förfarandet för förhandsavgörande har avslutats.

52. Eftersom denna fråga emellertid är avgörande redan för bedömningen av huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning, föreslår jag att domstolen i detta hänseende tillämpar den presumtion som fastställts i fast rättspraxis, nämligen att tolkningsfrågan vid tvivel ska anses relevant för att avgöra tvisten.²⁷

53. Det framgår nämligen i alla fall av de faktiska omständigheter som Hof van Cassatie (Högsta domstolen) har redogjort för i begäran om förhandsavgörande att den bevisning som inhämtades vid förundersökningen, vilken inleddes efter en anmälan från skattemyndigheten, i samband med karusellbedrägerier med avseende på mervärdesskatt, användes vid taxeringen avseende inkomstskatt. I detta hänseende antas nedan att bevisupptagningen genomfördes inom ramen för en straffrättslig förundersökning för att lagföra mervärdesskattebedrägeri.

c) Kan användningen av bevisning som erhållits på ett sådant sätt vid fastställandet av inkomstskatt anses utgöra ett genomförande av unionsrätten?

54. Brottsutredningen har emellertid lika lite som skattemyndigheternas utredning om karusellbedrägerier med avseende på mervärdesskatt utmynnat i en begäran om förhandsavgörande.

²⁴ Dom av den 17 januari 2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, domslutet och punkterna 39 och 41).

²⁵ Dom av den 5 juni 2018, Kolev m.fl. (C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 71), och dom av den 17 januari 2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 33).

²⁶ Se Europadomstolens dom av den 10 september 2010, McFarlane mot Irland (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, 143 §) avseende artikel 6.1 i Europakonventionen.

²⁷ Se, till exempel, dom av den 12 februari 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, punkt 27), och dom av den 6 oktober 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, punkt 25).

55. Kan det emellertid anses följa av domstolens rättspraxis sedan målet Åkerberg Fransson att en medlemsstat även genomför unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan om bevisning används för ett taxeringsbeslut avseende inkomstskatt, vilken tidigare har inhämtats i en förundersökning på grund av mervärdesskattebedrägeri?

56. Enligt domstolens fasta praxis innebär begreppet ”tillämpning av unionsrätten”, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan, att det måste finnas en tillräckligt stark anknytning, varvid det krävs mer än att de berörda sakområdena ligger nära varandra eller att ett sakområde indirekt påverkar ett annat.²⁸

57. För att fastställa om en medlemsstat genomför unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan, ska det enligt domstolens praxis prövas, bland annat, huruvida den nationella lagstiftningen i fråga syftar till att genomföra en unionsrättslig bestämmelse, vilken slags lagstiftning det rör sig om och huruvida den inte eftersträvar andra mål än dem som omfattas av unionsrätten, även om den kan påverka unionsrätten indirekt, samt vidare huruvida det finns några specifika unionsrättsliga bestämmelser på området eller några sådana bestämmelser som kan påverka detta.²⁹

58. För antagandet att det är frågan om ett genomförande av unionsrätten talar enbart att ett eventuellt åsidosättande vid bevisupptagningen inte påverkar den slutliga användningen av bevisningen. Om bevisning har inhämtats som omfattas av unionsrättens skulle det kunna hävdas att unionsrätten även ska vara tillämplig på bevisvärderingen.

59. Ett genomförande av unionsrätten vid inhämtandet av bevisningen skulle samtidigt påverka de områden inom vilka bevisningen används, även om dessa områden – i förevarande mål fastställandet av inkomstskatt – inte omfattas av unionsrätten. En sådan tolkning är betydligt mer långtgående än den tolkning av begreppet ”tillämpning av unionsrätten” som gjorts i målet Åkerberg Fransson. I nämnda mål grundades resonemanget nämligen på artikel 325 FEUF och sambandet mellan det straffrättsliga förfarandet för mervärdesskattebedrägeri och en effektiv uppbörd av mervärdesskatt. Dessa argument är inte tillämpliga när det är frågan om en effektiv uppbörd av inkomstskatt.

60. Mot en sådan lösning talar även att det i en sådan situation som den som föreligger i de nationella målen beror på tillfälligheter huruvida skattemyndighetens respektive de straffrättsliga myndigheternas utredning rör undandragande av inkomstskatt eller mervärdesskattebedrägeri. I många situationer är ett mervärdesskattebedrägeri (det vill säga underlåtenhet att ange skattepliktiga transaktioner) förenat med ett inkomstskattebedrägeri (det vill säga underlåtenhet att ange skattepliktiga inkomster).

61. Det skulle strida mot domstolens praxis³⁰ om samtliga efterföljande åtgärder som myndigheterna vidtar anses utgöra ett genomförande av unionsrätten enbart på grund av att det kan betraktas som en tillfällighet om förundersökningen har inletts på grund av undandragande av inkomstskatt eller undandragande av mervärdesskatt.

28 Dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24), dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34), och dom av den 6 oktober 2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14). Se, senast, förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øes i målet Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punkt 43, fotnot 36), samt förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 45), eller såsom Bundesverfassungsgericht har uttalat som reaktion på domen Åkerberg Fransson: ”För att medlemsstaterna ska vara bundna av en grundläggande rättighet som föreskrivs i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna är det inte [tillräckligt] med vilket materiellt samband som helst mellan en [nationell] bestämmelse och ett enbart abstrakt unionsrättsligt tillämpningsområde eller rent faktisk påverkan på detta”, BVerfG, dom av den 24 april 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, punkt 91).

29 Dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 25), och dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 37), samt, senast, beslut av den 7 september 2017, Demarchi Gino och Garavaldi (C-177/17 och C-178/17, EU:C:2017:656, punkt 20).

30 Dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24), dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34), och dom av den 6 oktober 2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14).

62. Medlemsstaterna har nämligen inte för avsikt att genomföra unionsrätten när de meddelar taxeringsbeslut avseende inkomstskatt. Inkomstbeskattningen har inte heller till syfte att införliva unionsrättsliga förpliktelser, utan den faller under medlemsstaternas behörighet såsom anges ovan i punkterna 38 och 39.

63. Dessutom skiljer sig det syfte som eftersträvas med den nationella lagstiftningen om inkomstbeskattning till sin natur från de unionsrättsliga målen. Medlemsstaternas skyldigheter med avseende på unionens egna medel enligt artikel 325 FEUF sträcker sig visserligen till vilken del som helst av den nationella rätten som på ett effektivt sätt genomför dessa skyldigheter.³¹ Vad gäller inkomstbeskattning är det emellertid inte frågan om unionens medel, utan om medlemsstaternas medel.

64. Slutligen finns det – med undantag för den sekundärrätt som angetts i punkt 39 – inte några särskilda unionsrättsliga bestämmelser på området inkomstskatt. Det skulle varken vara rimligen förutsebart eller nödvändigt i funktionellt hänseende om mervärdesskatterättens eventuella indirekta påverkan på inkomstbeskattningen skulle vara tillräcklig för att anse att det är frågan om ett genomförande av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.

65. Om mervärdesskatterättens eventuella indirekta påverkan på inkomstbeskattningen skulle anses tillräcklig för att unionsrätten ska bli tillämplig skulle det i praktiken bli omöjligt att fastställa det fåtal kvarvarande områden för inkomstbeskattning som enbart ska bedömas enligt nationell rätt. En underlåtenhet att ange mervärdesskattepliktiga transaktioner har i synnerhet i regel ett indirekt samband med en underlåtenhet att ange inkomster som är relevanta för inkomstbeskattningen. I detta avseende skulle detta på unionsrättens nuvarande utvecklingsstadium urholka medlemsstaternas kvarstående behörighet med avseende på direkta skatter.

66. Således är det inte frågan om något genomförande av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan om bevisning som har inhämtats i en förundersökning på grund av mervärdesskattebrott används vid en taxering avseende inkomstskatt.

67. Såsom generaladvokaten Saugmandsgard Øe nyligen har påpekat, innebär detta emellertid inte att det finns luckor i skyddet av unionsmedborgarnas grundläggande rättigheter. Unionsmedborgarna har med avseende på inkomstbeskattningen fortsatt nationella rättsmedel och nationella grundläggande rättigheter, och de kan, om dessa är uttömda, väcka talan inför Europadomstolen.³²

3. Slutsats i denna del

68. Sammanfattningsvis kan det konstateras att stadgan inte är tillämplig. Domstolen saknar därför behörighet att pröva begäran om förhandsavgörande.

31 Förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkterna 26–65) och i målet Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2018:623, punkt 68).

32 Förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet kommissionen/Ungern (nyttjanderätter till jordbruksmark) (C-235/17, EU:C:2018:971, punkt 109).

VII. I andra hand: Bedömning av tolkningsfrågan i sak

69. För det fall att domstolen ändå antar att den är behörig och utgår från att det vid fastställandet av inkomstskatten är frågan om ett genomförande av unionsrätten, önskar Hof van Cassatie (Högsta domstolen) i materiellt hänseende i huvudsak ett klagande huruvida artikel 47 i stadgan utgör hinder mot bevisning som har inhämtats lagstridigt eller om det är tillåtet för den nationella domstolen att företa en avvägning. I synnerhet önskar Hof van Cassatie (Högsta domstolen) i detta sammanhang ett klagande av motsvarande delar av domen *WebMindLicenses*.³³

70. Domen *WebMindLicenses* gällde kravet på att den bevisning som har legat till grund för ett beslut som utgör en tillämpning av unionsrätten (*in casu* fastställandet av mervärdesskatt) inte har samlats in och använts i strid med de rättigheter som garanteras i unionsrätten och särskilt i stadgan.³⁴

71. I detta avseende har domstolen fastställt att detta krav är uppfyllt när den domstol som prövar ett överklagande av beslutet har befogenhet att kontrollera att de bevis som ligger till grund för beslutet i fråga samlades in i enlighet med de rättigheter som garanteras i unionsrätten.³⁵

72. Domstolen har i domen *WebMindLicenses* vidare endast uppgett att nationella domstolar ska pröva om en sådan bevisupptagning är lagenlig. Huruvida en överträdelse vid bevisupptagningen automatiskt även ger upphov till ett bevisvärderingsförbud eller det är tillåtet för den nationella domstolen att göra en avvägning kan däremot – tvärtemot vad klagandena gör gällande – inte utläsas av nämnda dom.

73. I detta hänseende ska inledningsvis påpekas att unionsrätten inte föreskriver regler vad gäller formerna för bevisupptagning och användningen av dessa bevis i straffrättsliga förfaranden som rör mervärdesskatt, vilket innebär att det i princip omfattas av medlemsstaternas behörighet.³⁶ Straffrättsliga förfaranden för att bekämpa överträdelser inom det mervärdesskatterättsliga området omfattas således av medlemsstaternas institutionella och processuella autonomi. Detta gäller i än högre grad med avseende på användning av bevisning för fastställandet av inkomstskatt om denna har samlats in vid en förundersökning på grund av skattebrott avseende mervärdesskatt.

74. Vid genomförandet av unionsrätten begränsas denna autonomi emellertid av grundläggande rättigheter och proportionalitetsprincipen samt likvärdighets- och effektivitetsprinciperna.³⁷

75. Mot denna bakgrund kan likvärdighets- och effektivitetsprinciperna inte anses utgöra hinder mot en avvägning från den nationella domstolen om det antas föreligga ett bevisvärderingsförbud.

76. Det framgår inte heller att det skulle vara aktuellt med ett åsidosättande av grundläggande rättigheter. Artikel 47 i stadgan medför inte något automatiskt bevisvärderingsförbud.

77. Redan innan stadgan trädde i kraft och med tillämpning av rättspraxis från Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna³⁸ har domstolen fastställt att det inte principiellt och taget ur sitt sammanhang (*in abstracto*) kan fastställas att ett mottaget bevis inte ska beaktas, utan att det ankommer på den nationella domstolen att värdera den bevisning som den erhållit.³⁹

33 Dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 86–89).

34 Se dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 87).

35 Dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 88).

36 Se dom av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 65), dom av den 2 maj 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 25), och dom av den 17 januari 2019, *Dzivev m.fl.* (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 24).

37 Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 29), och dom av den 17 januari 2019, *Dzivev m.fl.* (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 30).

38 Europadomstolens dom av den 18 mars 1997, *Mantovanelli mot Frankrike* (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, 33 och 34 §§), och dom av den 25 mars 1999, *Pélissier och Sassi mot Frankrike* (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, 45 §).

39 Se dom av den 10 april 2003, *Steffensen* (C-276/01, EU:C:2003:228, punkt 75).

78. De grundläggande rättigheterna beaktas på bästa sätt genom en prövning huruvida ingreppet är proportionerligt i det enskilda fallet, såsom görs vid den avvägning som de nationella domstolarna företar (exempelvis enligt den skatterättsliga Antigoon-regeln). Domstolen har i detta hänseende i ett mål som rörde upprättandet av en förteckning med personuppgifter för skatteuppbörd slagit fast att de nationella domstolarna i varje enskilt fall ska pröva om det finns ett berättigat intresse av att den aktuella förteckningen behandlas konfidentiellt och dessa faktorer har företrädde framför intresset att skydda enskildas rättigheter.⁴⁰

79. I en situation som den här aktuella krävs det framför allt att den nationella domstolen vid sin avvägning i det enskilda fallet beaktar vilken bestämmelse som har åsidosatts och hur allvarligt åsidosättandet är. I detta avseende ska det beaktas att en belgisk domare var närvarande vid den luxemburgska domarens beslagtagande av bevisningen, vilket innebär att det eventuellt ”enbart” är frågan om ett åsidosättande av Beneluxfördraget och inte automatiskt ett åsidosättande av artikel 7 i stadgan.

80. Således utgör artikel 47 i stadgan inte hinder mot en nationell bestämmelse, enligt vilken en nationell domstol som ska pröva huruvida bevisning som erhållits i strid med unionsrätten vid en förundersökning på grund av skattebrott avseende mervärdesskatt får användas för fastställandet av inkomstskatt ska göra en avvägning, varvid den framför allt ska beakta hur allvarligt åsidosättandet är.

VIII. Förslag till avgörande

81. Med hänsyn till vad som anförts ovan föreslår jag emellertid att domstolen ska förklara sig sakna behörighet att svara på den fråga som Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien) har ställt.

⁴⁰ Dom av den 27 september 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, punkt 97).