



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 24 oktober 2019\*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Inkomstskatt för fysiska personer – Avvisning av begäran om förhandsavgörande”

I de förenade målen C-469/18 och C-470/18,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien), av den 28 juni 2018 som inkom till domstolen den 19 juli 2018, i målen

**IN** (C-469/18),

**JM** (C-470/18)

mot

**Belgische Staat**

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna I. Jarukaitis (referent), E. Juhász, M. Ilešič och C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- IN och JM, genom J. Verbist, advocaat,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, P. Cottin och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av W. van Eeckhoutte, advocaat,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Nederländernas regering, genom M. K. Bulterman och J. Hoogveld, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: nederländska.

– Europeiska kommissionen, genom H. Krämer och W. Roels, båda i egenskap av ombud,  
och efter att den 11 juli 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,  
följande

### Dom

- 1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).
- 2 Respektive begäran har framställts i mål mellan å ena sidan IN (mål C-469/18) och JM (mål C-470/18) och å andra sidan Belgische Staat (belgiska staten). Målen rör beskattningsbeslut från den belgiska skattemyndigheten avseende beskattningsåren 1997 och 1998, i vilka IN:s och JM:s inkomstdeklarationer rättades.

### Internationell rätt

- 3 I artikel 20 i fördraget om utlämning och inbördes rättshjälp i brottmål mellan Konungariket Belgien, Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Nederländerna, undertecknat i Bryssel den 27 juni 1962, 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 anhållna personen, och lämnar ut dem.

2. Utlämningen får endast äga rum med godkännande från förundersökningsavdelningen (Raadkamer) vid domstolen på orten där husrannsakan och beslaget har ägt rum. Nämda avdelning 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.

...”

### De nationella målen och tolkningsfrågan

- 4 De faktiska omständigheterna i de båda nationella målen (C-469/18 och C-470/18) är i tillämpliga delar identiska och kan sammanfattas enligt följande.
- 5 Klagandena i de nationella målen, IN och JM, är verkställande direktörer i företag som handlar med och saluför datorer och datortillbehör. Under år 1996 inleddes en förundersökning mot dessa företag till följd av en anmälan från den belgiska skattemyndigheten, som under år 1995 hade inlett undersökningar rörande mervärdesskattebedrägerier (så kallade karusellbedrägerier).

- 6 Inom ramen för förundersökningen verkställdes en framställning om rättslig hjälp i Luxemburg. I samband med detta hölls ett förhör med direktören för en luxemburgsk bank, vilket leddes av en luxemburgsk undersökningsdomare i närvaro av en belgisk undersökningsdomare. Vid detta förhör överlämnade nämnda direktör bankhandlingar avseende IN och JM. Detta överlämnande gjordes emellertid utan att man först inhämtat godkännande från förundersökningsavdelningen vid domstolen på orten där husrannsakan och beslaget hade skett, det vill säga förundersökningsavdelningen vid Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Distriktsdomstolen i Luxemburg, Luxemburg), vilket krävs enligt artikel 20 i fördraget om utlämning och ömsesidig rättslig hjälp i brottmål mellan Konungariket Belgien, Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Nederländerna.
- 7 Den belgiska skattemyndigheten beviljades tillstånd att ta del av handlingarna i brottmålsärendet och att ta kopior av dessa. Därefter meddelade skattemyndigheten beskattningsbeslut i vilka den företog rättelse av IN:s och JM:s deklarationer avseende inkomstskatt för fysiska personer och ålade dem att betala skatt på vinst från industri- och handelsverksamhet till ett belopp av 536 738,94 euro för beskattningsåret 1997 och 576 717,62 euro för beskattningsåret 1998. Nämnda belopp hade överförts till ett luxemburgskt bankkonto.
- 8 IN och JM begärde omprövning av dessa beskattningsbeslut, dock utan framgång. De väckte då talan vid domstol och yrkade att de skulle medges nedsättning av den skatt som påförts dem. Till stöd för yrkandet gjorde de gällande att de aktuella bankhandlingarna hade erhållits på ett rättsstridigt sätt och därför inte kunde läggas till grund för ett beskattningsbeslut. Deras respektive talan bifölls genom dom av domstolen i första instans, vilken efter överklagande upphävdes av appellationsdomstolen. IN och JM överklagade då till den hänskjutande domstolen, Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien).
- 9 Till stöd för sitt överklagande gjorde IN och JM bland annat gällande att det följer av artikel 8 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen) och artikel 7 i stadgan att överlämnande av fysiska personers bankuppgifter endast kan ske om de rättsliga förfaranden som gäller för detta har iakttagits. Enligt IN och JM var detta inte fallet här, vilket innebar att deras grundläggande rätt till respekt för privatlivet hade åsidosatts. Införskaffande av sådan bevisning i strid med nyss nämnda grundläggande rätt är inte förenligt med vad som kan förväntas av en myndighet som agerar i enlighet med principerna om god förvaltning, och användningen av sådan bevisning ska därför under alla omständigheter anses vara otillåten.
- 10 IN och JM åberopade i det avseendet domen av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) och gjorde gällande att om det i samband med uppbörd av inkomstskatt enligt belgisk rätt var tillåtet att använda bevis som införskaffats i strid med en grundläggande rättighet, skulle detta medföra en omotiverad skillnad i behandling mellan skattskyldiga personer som är föremål för uppbörd av inkomstskatt och skattskyldiga personer som är föremål för uppbörd av mervärdesskatt, utifrån principen om likabehandling och icke-diskriminering, vilken säkerställs i den belgiska konstitutionen.
- 11 Den hänskjutande domstolen har i respektive begäran om förhandsavgörande för det första anfört att den belgiska skattelagstiftningen inte innehåller någon allmän bestämmelse om förbud mot att använda bevisning som införskaffats på ett rättsstridigt sätt för att fastställa en skatteskuld och, i förekommande fall, påföra skattetillägg eller böter. Administrationens användning av sådan bevisning ska bedömas mot bakgrund av principerna om god förvaltning och rätten till en rättvis rättegång. Förutom i fall där lagstiftaren har föreskrivit särskilda påföljder i detta avseende, kan användningen av sådan bevisning i skatteärenden endast anses vara otillåten om den har införskaffats på ett sådant sätt att det strider mot vad som kan förväntas av en myndighet som agerar i enlighet med principen om god förvaltning i sådan utsträckning att denna användning under alla omständigheter ska anses vara otillåten eller om användningen äventyrar den skattskyldiges rätt till en rättvis rättegång. Vid bedömningen av detta ska domstolarna bland annat beakta en eller flera av följande aspekter:

huruvida oegentligheten är av rent formell karaktär, hur den påverkar den fri- eller rättighet som skyddas av den åsidosatta bestämmelsen, huruvida myndighetens oegentliga agerande har skett med uppsåt eller ej och huruvida brottets allvar går långt utöver myndighetens oegentliga agerande.

- 12 Den hänskjutande domstolen har vidare hänvisat till domen av den 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832) och påpekat att EU-domstolen i den domen slog fast att i fråga om uttag av mervärdesskatt ska bevisning som har införskaffats i strid med en grundläggande rättighet anses vara otillåten. Däremot följer av rättspraxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen) att användning av bevisning som har införskaffats i strid med artikel 8 i Europakonventionen inte nödvändigtvis medför att rätten till en rättvis rättegång, som garanteras i artikel 6.1 i Europakonventionen, ska anses ha åsidosatts och att artikel 13 i Europakonventionen inte i sig innebär ett krav på att sådan bevisning ska anses vara otillåten.
- 13 Med hänsyn till nyss nämnda praxis från Europadomstolen anser den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att begära förhandsavgörande av EU-domstolen för att denna återigen ska pröva huruvida artikel 47 i stadgan ska tolkas på så sätt, i fråga om mervärdesskatt, att den under alla omständigheter utgör hinder för att använda bevisning som införskaffats i strid med rätten till respekt för privatlivet, som garanteras i artikel 7 i stadgan, eller på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den domstol som ska pröva huruvida sådan bevisning får läggas till grund för ett beslut om att ta ut mervärdesskatt är skyldig att göra en prövning som den som beskrivits ovan.
- 14 Den hänskjutande domstolen har närmare angett att även om de nationella målen rör inkomstskatt och att det således inte rör sig om en fråga som omfattas av unionsrätten, är ett svar på den fråga som ställts i vart och ett av de förenade målen nödvändigt för att kunna bedöma den av IN och JM åberopade skillnaden i behandling som de anser föreligger mellan en skattskyldig person som är föremål för uppbörd av inkomstskatt för fysiska personer och en skattskyldig person som är föremål för uppbörd av mervärdesskatt.
- 15 Det är mot denna bakgrund som Hof van Cassatie (Högsta domstolen), vad beträffar målen C-469/18 och C-470/18, har beslutat att vilandeförklara de nationella målen och ställa följande tolkningsfråga till domstolen, som har samma lydelse i båda dessa mål:

”Ska artikel 47 i [stadgan] tolkas på så sätt att den i ärenden om mervärdesskatt under alla omständigheter utgör hinder mot användning av bevisning som har införskaffats i strid med rätten till respekt för privatlivet, som garanteras i artikel 7 i stadgan, eller på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den domstol som ska pröva huruvida sådan bevisning får läggas till grund för ett beslut om att ta ut mervärdesskatt är skyldig att göra en prövning som den som beskrivits i [skälen till begäran om förhandsavgörande]?”

### **Förfarandet vid EU-domstolen**

- 16 Genom beslut av domstolens ordförande den 6 september 2018 förenades målen C-469/18 och C-470/18 vad gäller det skriftliga förfarandet och domen.

### **Huruvida respektive begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning**

- 17 EU-domstolen delar den hänskjutande domstolens bedömning att den situation som är i fråga i de nationella målen, vilka rör rättelse av deklarerade avseende inkomstskatt för fysiska personer, inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde.

- 18 Domstolen delar även generaladvokatens bedömning i punkt 66 i förslaget till avgörande att den omständigheten att det i de nationella målen har införskaffats bevisning i ett straffrättsligt förfarande som inletts till följd av en anmälan från den belgiska skattemyndigheten, som hade genomfört en undersökning om mervärdesskattebedrägeri, inte i sig innebär att användningen av nämnda bevisning vid rättelse av deklARATIONER avseende inkomstskatt för fysiska personer utgör en tillämpning av unionsrätten, i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan. En sådan tillämpning har nämligen inte någon anknytning till unionsrätten som går utöver det nära samband som i en medlemsstat kan finnas mellan bestämmelserna om uppbörd av mervärdesskatt och bestämmelserna om uppbörd av inkomstskatt avseende fysiska personer eller som går utöver att det ena av dessa ämnesområden har en direkt inverkan på det andra (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl., C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 19 Vad beträffar det nu aktuella fallet kan domstolen således inte, mot bakgrund av stadgan, bedöma vilken nationell lagstiftning eller rättspraxis som är tillämplig på användningen – i det förfarande för uppbörd av inkomstskatt avseende fysiska personer som IN och JM varit föremål för – av bevisning som har införskaffats på ett rättsstridigt sätt.
- 20 Även om de nationella målen rör inkomstskatt för fysiska personer, kan det emellertid konstateras att den hänskjutande domstolen, vars fråga i respektive mål uttryckligen avser tolkningen av artikel 47 i stadgan, i själva verket söker fastställa i vilken utsträckning det enligt unionsrätten är tillåtet eller inte att vid uppbörd av mervärdesskatt använda bevisning som har införskaffats på ett rättsstridigt sätt. Enligt den hänskjutande domstolen skulle det nämligen i denna fråga kunna finnas en skillnad mellan den lösning som EU-domstolen kom fram till i domen av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) och Europadomstolens praxis. Den har angett att den behöver ett svar på den fråga som ställts för att kunna bedöma den av IN och JM åberopade skillnaden i behandling mellan en skattskyldig person som – såsom är fallet här – är föremål för uppbörd av inkomstskatt för fysiska personer och en skattskyldig person som är föremål för uppbörd av mervärdesskatt.
- 21 I det avseendet ska det erinras om att EU-domstolen i tidigare fall där omständigheterna i det nationella målet inte omfattades av unionsrättens tillämpningsområde har funnit att en begäran om förhandsavgörande rörande tolkningen av unionsbestämmelser ändå kan tas upp till prövning om unionsbestämmelserna har gjorts tillämpliga genom en hänvisning i nationell lagstiftning till deras innehåll (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 45, och dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 53 och där angiven rättspraxis).
- 22 När regleringen i nationell lagstiftning av rent inhemska situationer anpassas till den reglering som har valts i unionsrätten – till exempel för att undvika att inhemska medborgare diskrimineras eller att det uppstår snedvridningar av konkurrensen, eller vidare för att säkerställa ett och samma förfarande i jämförbara situationer – föreligger det ett klart unionsintresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från unionsrätten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av de omständigheter under vilka de ska tillämpas, detta för att i framtiden undvika skilda tolkningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 1990, Dzodzi, C-297/88 och C-197/89, EU:C:1990:360, punkt 37, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 32, och dom av den 18 oktober 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 46).
- 23 Det är således motiverat att EU-domstolen tolkar unionsbestämmelser i situationer som inte omfattas av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser när unionsbestämmelserna genom nationell rätt har blivit tillämpliga på sådana situationer på ett direkt och ovillkorligt sätt, i syfte att säkerställa att de behandlas på samma sätt som de situationer som omfattas av unionsbestämmelsernas tillämpningsområde (dom av den 18 oktober 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 47, och dom av den 7 november 2018, C och A, C-257/17, EU:C:2018:876, punkt 33).

- 24 I en situation som den i de nu aktuella nationella målen, vilken inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, ankommer det på den hänskjutande domstolen att, i enlighet med kraven i artikel 94 i domstolens rättegångsregler, till EU-domstolen ange på vilket sätt de nationella målen har en sådan anknytning till unionsbestämmelserna som gör att den begärda tolkningen är nödvändig för att avgöra dessa mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 55, och dom av den 20 september 2018, Fremoluc, C-343/17, EU:C:2018:754, punkt 22).
- 25 Unionsrätten innehåller inte några bestämmelser om formerna för bevisupptagning i förfaranden som rör mervärdesskattebedrägeri, och det ankommer således på medlemsstaterna att fastställa sådana regler med iakttagande av unionsrättens effektivitetsprincip och de rättigheter som garanteras av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 65–68, och dom av den 17 januari 2019, Dzivev m.fl., C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 24). Mot bakgrund av detta är det svårt att se hur den nationella lagstiftningen på det området skulle kunna hänvisa till unionsrättsliga bestämmelser. Under alla omständigheter framgår det inte av beslutet om hänskjutande att det i den belgiska lagstiftningen görs en sådan hänvisning.
- 26 Av det ovan anförda följer att begäran om förhandsavgörande i båda de nu aktuella målen ska avvisas.

### **Rättegångskostnader**

- 27 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

**Respektive begäran om förhandsavgörande som framställts av Hof van Cassatie (Högsta domstolen, Belgien) genom beslut av den 28 juni 2018 avvisas.**

Underskrifter