Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
11 päivänä heinäkuuta 2019[1]

**Yhdistetyt asiat C-469/18 ja C-470/18**

**IN (C-469/18) ja**
**JM (C-470/18)**
**vastaan**
**Belgian valtio**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hof van Cassatie (ylin tuomioistuin, Belgia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin – Veropäätöksen tutkiminen tuomioistuimessa – Unionin tuomioistuimen toimivalta tuloveron kantamisen yhteydessä – Väitetysti yksityis- ja perhe-elämän kunnioittamista koskevaa oikeutta loukaten saatujen todisteiden arviointi verohallinnossa – Tuomioistuimen velvollisuus jättää nämä todisteet huomiotta

## I Johdanto

1. Soveltaako jäsenvaltio unionin oikeutta, jos sen veroviranomaiset käyttävät tuloveropäätöksen perusteena todisteita, jotka tutkintaviranomaiset ovat saaneet arvonlisäverokarusellin paljastumisen jälkeen? Tai toisin muotoiltuna, johtaako unionin perusoikeuksien loukkaaminen todisteiden hankkimisessa siihen, ettei kyseisiä todisteita voida käyttää tuloveron kantamisen yhteydessä? Nämä ovat tiivistetysti ne kysymykset, joita unionin tuomioistuimen on nyt tarkasteltava Hof van Cassatien (ylin tuomioistuin, Belgia) esittämien kahden ennakkoratkaisupyynnön pohjalta.

2. Pyyntöjen taustalla ovat rikostutkinnat, joiden yhteydessä Luxemburgin viranomaiset luovuttivat Belgian viranomaisille todisteita sen kansainvälisessä sopimuksessa määrätyn edellytyksen vastaisesti, jonka mukaan tuomioistuimen on annettava luovutukseen hyväksyntänsä. Näitä todisteita käytettiin kuitenkin tuloveropäätösten perusteena. Pääasioiden oikeudenkäynnissä valittajina olevat henkilöt (jäljempänä pääasioiden valittajat) riitauttavat ainoastaan viimeksi mainitut päätökset.

3. Kyse on siten Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) – tässä tapauksessa sen 47 artiklan – soveltamisesta tuloveron kantamisen yhteydessä. Tämä kysymys on laajempi kuin paljon keskustelua herättänyt[2] tuomio Åkerberg Fransson vuodelta 2013.[3] Mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin katsoi, että arvonlisäveropetoksen vuoksi vireille pannussa

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Ks. esim. Saksan Bundesverfassungsgerichtin toteamukset 24.4.2013 annetussa tuomiossa Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, 91 kohta).

3 Tuomio 26.2.2013 (C-617/10, EU:C:2013:105).

rikosoikeudenkäynnissä on kyse perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta ”unionin oikeuden soveltamisesta”. Käsiteltävässä asiassa on tutkittava, onko myös tuloveron kantamisessa kyse unionin oikeuden soveltamisesta, jos tässä yhteydessä käytetään todisteita, jotka saatiin epäillyn arvonlisäveropetoksen vuoksi aloitetussa rikostutkinnassa.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *A Kansainvälinen oikeus*

4. Luovuttamisesta ja rikosasioissa annettavasta oikeusavusta Belgian kuningaskunnan, Luxemburgin suurherttuakunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä 27.6.1962 Brysselissä allekirjoitettu yleissopimus (jäljempänä Benelux-sopimus) on voimassa näiden valtioiden välillä.

5. Benelux-sopimuksen 20 artiklan 1 ja 2 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”(1) Pyynnön vastaanottava osapuoli takavarikoi, mikäli sen lainsäädäntö sallii, ja luovuttaa pyynnön esittävän osapuolen pyynnöstä esineet,

a) joita voidaan käyttää todisteina,

b) jotka ovat peräisin rikoksesta ja jotka löydetään ennen kiinni otetun henkilön luovuttamista tai sen jälkeen.

(2) Kyseisten esineiden luovuttaminen voidaan tehdä vain sen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen asiaa käsittelevän jaoston luvalla, jonka toimialueella kotietsintä ja takavarikointi on tehty. Jaosto päättää, luovutetaanko takavarikoidut esineet kokonaan tai osittain pyynnön 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.”

6. Benelux-sopimuksen 24 artiklan 2 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Virka-apupyynnöt, jotka koskevat kotietsintää tai takavarikkoa, pannaan kuitenkin täytäntöön vain sellaisten rikosten osalta, jotka voivat tämän yleissopimuksen perusteella johtaa rikoksesta epäillyn luovuttamiseen, ja 20 artiklan 2 kappaleessa määrätyin edellytyksin.”

### *B Belgian oikeus*

7. Belgian verolainsäädännössä ei säädetä oikeudenvastaisesti saatujen todisteiden käyttöä koskevasta ehdottomasta kiellosta. Hof van Cassatie on kuitenkin kehittänyt oikeuskäytännön, josta käytetään nimitystä ”verotusoikeudellinen Antigoon”. Verotusoikeudellinen Antigoon -oikeuskäytännön mukaan oikeudenvastaisesti saatujen todisteiden käyttäminen veroasioissa on kiellettyä vain, jos kyseiset todisteet on saatu sellaisella tavalla, että niiden käyttöä on kaikissa olosuhteissa pidettävä kiellettynä, tai jos käyttäminen vaarantaa verovelvollisen oikeuden oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Tuomioistuimen on arvioitava tätä kokonaisarviointinsa yhteydessä.

## III Tosiseikat ja pääasia

8. Pääasioiden valittajat ovat toimitusjohtajina yrityksissä, jotka harjoittavat tietokoneiden ja tietokonetarvikkeiden kauppaa ja jakelua Belgiassa.

9. Bijzondere Belastinginspectie (erityisverotarkastusyksikkö, Belgia) tutki vuonna 1995 pääasioiden valittajien yrityksiä arvonlisäverokarusellipetoksen yhteydessä. Erityisverotarkastusyksikön tekemän ilmiannon perusteella vuonna 1996 aloitettiin lisäksi näihin yrityksiin kohdistunut rikostutkinta. Ennakkoratkaisupyynnöistä ei käy yksiselitteisesti ilmi, koskiko tutkinta arvonlisä- vai tuloveron kiertämistä.

10. Belgian lainvalvontaviranomaiset osoittivat rikostutkinnan yhteydessä Luxemburgin suurherttuakunnalle virka-apupyynnön, joka johti Luxemburgiin sijoittautuneen pankin asiakirjojen takavarikointiin 15.7.1998. Takavarikossa oli läsnä luxemburgilaisen tutkintatuomarin ohella belgialainen tuomari.

11. Luxemburgin viranomaiset luovuttivat näin saadut asiakirjat Belgian lainvalvontaviranomaisille pyytämättä tai varsinkaan saamatta tähän Benelux-yleissopimuksen 20 artiklan 2 kappaleessa tarkoitettua luxemburgilaisen tuomioistuimen hyväksyntää.

12. Belgian lainvalvontaviranomaiset antoivat maansa veroviranomaisille oikeuden tutustua rikosta käsitteleviin asiakirjoihin. Näin saatujen tietojen perusteella Belgian veroviranomaiset osoittivat pääasioiden valittajille vuosina 1999 ja 2000 päätöksiä, joilla oikaistiin luonnollisten henkilöiden veroilmoitukset verovuosilta 1997 ja 1998. Viranomaiset verottivat pääasioiden valittajien Luxemburgissa sijaitsevalle pankkitilille siirrettyjä varoja elinkeinotoiminnasta ja kaupallisesta toiminnasta saatuna bruttovoittona.

13. Näistä päätöksistä nostettuja kanteita Belgiassa käsitellyt ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin alensi pääasioiden valittajina oleville luonnollisille henkilöille määrättyjä lisäveroja suurimmalta osin.

14. Pääasioiden vastapuolen tekemää valitusta käsitellyt ylioikeus kumosi ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomion siltä osin kuin siinä oli alennettu kyseisiä lisäveroja. Sen näkemyksen mukaan verotusoikeudellinen Antigoon -oikeuskäytännön mukaisen todisteiden käyttökiellon edellytykset eivät täyttyneet. Pääasioiden valittajat ovat valittaneet tästä tuomiosta Hof van Cassatieen.

## IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

15. Hof van Cassatie esitti 28.6.2018 tekemillään päätöksillä unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”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 tämän välipäätöksen 4 kohdassa kuvattu punninta [ks. tämän ratkaisuehdotuksen 7 kohta]?”

16. Unionin tuomioistuimen presidentti päätti 6.9.2018 yhdistää asiat C-469/18 ja C-470/18 kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

17. Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisumenettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät pääasioiden valittajat, Belgian kuningaskunta, Italian tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja Euroopan komissio.

## V Ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen

18. Aluksi on selvitettävä, voidaanko ennakkoratkaisukysymys ottaa tutkittavaksi. Hof van Cassatie nimittäin tiedustelee nimenomaisesti, voidaanko tiettyjä todisteita käyttää perusteena ”arvonlisäveron kantamiselle”. Pääasian kohteena eivät kuitenkaan ole arvonlisävero- vaan tuloveropäätökset. Tältä osin ennakkoratkaisukysymyksellä ei ilmeisesti ole mitään yhteyttä pääasian kohteeseen, ja se on luonteeltaan hypoteettinen, minkä vuoksi sitä ei voitaisi ottaa tutkittavaksi. [4]

19. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Tämän vuoksi unionin tuomioistuimen on tarvittaessa muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen. [5]

20. Hof van Cassatie ei ole voinut tarkoittaa ennakkoratkaisukysymyksessään todisteiden käyttämistä perusteena arvonlisäveron kantamiselle, koska ennakkoratkaisupyynnöissä ei viitata arvonlisäveropäätöksiin vaan yksinomaan tuloveropäätöksiin. Ilmaus ”arvonlisäveron kantamiselle” vaikuttaa kirjoitusvirheeltä ja on siksi korvattava ilmauksella ”tuloveron kantamiselle”.

21. Hof van Cassatie tiedustelee lisäksi, voidaanko todisteita käyttää kantamisen perusteena ”arvonlisäverotusta koskevissa asioissa”. Tuloveron kantamisella voidaan käsiteltävässä asiassa katsoa olevan yhteys arvonlisäveroon vain sikäli, että arvonlisäveropetosepäily käynnisti vero- ja rikostutkinnan, joissa kerättyjä todisteita arvioitiin tuloveron kantamisen yhteydessä.

22. Unionin tuomioistuin voi näin ollen muotoilla ennakkoratkaisukysymyksen uudelleen seuraavasti: onko perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että se on tuloverotusta koskevissa asioissa kaikissa olosuhteissa esteenä sellaisten todisteiden käyttämiselle, jotka on saatu arvonlisäveropetosepäilyn johdosta aloitetussa rikostutkinnassa perusoikeuskirjan 7 artiklan vastaisesti, vai mahdollistaako se tulkinnan, jonka mukaan tuomioistuimen, jonka on ratkaistava, voidaanko tällaisia todisteita käyttää perusteena tuloveron kantamiselle, tulee suorittaa tapauskohtainen punninta?

23. Näin uudelleenmuotoiltuna ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

## VI Unionin tuomioistuimen toimivalta

24. SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuimelle kuuluu unionin oikeuden tulkinta. Tältä osin on kyseenalaista, onko perusoikeuskirja merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta ajallisesti (25 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asiallisesti (30 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

### *A Perusoikeuskirjan ajallinen sovellettavuus*

25. Aluksi on selvitettävä, voidaanko 1.12.2009 voimaan tullutta perusoikeuskirjaa soveltaa ajallisesti vuonna 1998 väitetysti tapahtuneeseen menettelyvirheeseen.

4 Ks. viimeksi tuomio 28.3.2019, Verlezza ym. (C-487/17–C-489/17, EU:C:2019:270, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 Viimeksi tuomio 11.3.2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, 46 kohta); tuomio 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, 18 kohta) ja tuomio 28.2.2013, Petersen ja Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, 23 kohta).

26. Yhtäältä unionin tuomioistuin on samoin välitöntä verotusta koskevassa asiassa Sabou katsonut, ettei perusoikeuskirjaa voida soveltaa, koska virka-apumenettely, joka johti kyseisessä asiassa riidanalaiseen täydentävään verotuspäätökseen, oli päättynyt ennen perusoikeuskirjan voimaantuloa.[6]

27. Toisaalta esimerkiksi myös asiassa Åkerberg Fransson oli kyse ennen 1.12.2009 tehdyistä verotuspäätöksistä. Kyseisessä asiassa rikostuomioistuimen oli kuitenkin noudatettava ne bis in idem -periaatetta asiaa ratkaistessaan. Kyseinen ajankohta kuului perusoikeuskirjan ajalliseen soveltamisalaan.

28. Myös käsiteltävässä asiassa on kyse samankaltaisesta tilanteesta. Vaikka todisteet saatiin vuonna 1998, kysymys todisteiden arvioinnista tulee esille kansallisessa tuomioistuimessa asian ratkaisemisajankohtana ja siten perusoikeuskirjan voimaantulon jälkeen.

29. Vaikka – kuten edellä 26 kohdassa kuvatussa asiassa Sabou – virka-apupyyntöä koskevat tiedot ja niiden mahdollinen vaikutus pyynnön laatimiseen menettävät merkityksensä virka-apumenettelyn päättyessä, mahdollinen todisteiden hankkimista koskeva kielto on edelleen merkityksellinen todisteiden käyttökiellon arvioinnin osalta. Perusoikeuskirjaa voidaan siten soveltaa ajallisesti käsiteltävään asiaan.

### *B Perusoikeuskirjan asiallinen sovellettavuus*

30. Perusoikeuskirjan soveltamisala määritellään sen 51 artiklassa. Sen 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun viimeksi mainitut soveltavat unionin oikeutta.

31. Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, ettei se voi arvioida perusoikeuskirjan nojalla sellaista kansallista lainsäädäntöä, joka ei kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan.[7]

32. Useat menettelyn osapuolet epäilevät unionin tuomioistuimen toimivaltaa, koska perusoikeuskirjaa ei voida niiden mukaan soveltaa. Sekä Belgia että komissio katsovat, ettei unionin tuomioistuin ole toimivaltainen, koska tuloveropäätösten tekemisessä ei ole kyse unionin oikeuden soveltamisesta. Myös Hof van Cassatie viittaa siihen, että käsiteltävä asia ”koskee tuloverotusta, jota ei säännellä unionin oikeudessa”.[8]

33. Jotta käsiteltävä asia voisi kuulua perusoikeuskirjan soveltamisalaan, kyseeseen tulee kaksi liittymäkohtaa: virka-avun (34 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ohella tällainen on ennen kaikkea arvonlisäveron yhdenmukaistaminen unionin oikeudessa (38 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

#### *1. Unionin oikeuden soveltaminen virka-avun yhteydessä?*

34. Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta unionin oikeuden soveltamisesta voisi ensinnäkin olla kyse, jos todisteet olisi saatu direktiivin 77/799/ETY[9] mukaisen virka-avun kautta.

6 Tuomio 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, 25 kohta), joka noudattelee samassa asiassa esittämääni ratkaisuehdotusta (EU:C:2013:370, 34 kohta).

7 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 19 kohta); tuomio 30.4.2014, Pfleger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 33 kohta); tuomio 27.3.2014, Torralbo Marcos (C-265/13, EU:C:2014:187, 29 kohta); tuomio 6.10.2015, Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, 26 kohta); tuomio 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, 23 kohta) ja tuomio 8.12.2016, Eurosaneamientos ym. (C-532/15 ja C-538/15, EU:C:2016:932, 52 kohta).

8 Ennakkoratkaisupyynnön 11 kohta.

9 Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 336, s. 15), joka on sittemmin kumottu hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1); ks. tästä esim. vireillä olevat asia C-245/19, Luxemburgin valtio, ja asia C-246/19, Luxemburgin valtio.

35. Direktiivillä 77/799 säännellään ainoastaan hallintoviranomaisten yhteistyötä verotuksen alalla eikä rikosasioissa annettavaa oikeudellista apua, kuten Benelux-yleissopimuksessa. Hallintoviranomaisten virka-apu rajoittuu todellisuudessa jäsenvaltioiden yhteistyöhön tietojenvaihdossa, kun taas rikosasioissa annettavan oikeudellisen avun yhteydessä voidaan toteuttaa erityisiä selvittämistoimia todisteiden saamiseksi.

36. Yhtäältä riidanalainen pankkiasiakirjojen luovutus ei ole pelkkää virka-avun yhteydessä tapahtuvaa tietojenvaihtoa. Nämä todisteet pikemminkin takavarikoitiin virka-apupyynnön perusteella. Toisaalta rikosasioissa annettavaa keskinäistä oikeudellista apua ei ollut vielä yhdenmukaistettu, kun todisteita hankittiin vuonna 1998.[10]

37. Annetun virka-avun perusteella ei näin ollen voida katsoa, että käsiteltävässä asiassa olisi sovellettu unionin oikeutta.

*2. Tuloveron kantaminen unionin oikeuden soveltamisena?*

38. Näin ollen tuloveron kantamista olisi voitava pitää unionin oikeuden soveltamisena. Lähtökohtaisesti tuloveron kantaminen ei ole unionin oikeuden soveltamista, koska tällä alalla ei ole annettu unionin oikeussääntöjä.

39. Tuloverotuksesta säädetään ainoastaan tiettyjen näkökohtien osalta SEUT 115 artiklan perusteella johdetussa oikeudessa (emo–tytäryhtiödirektiivi,[11] sulautumadirektiivi,[12] korko- ja rojaltimaksuja koskeva direktiivi[13] ja veron kiertämisen käytäntöjä koskeva direktiivi[14]). Muilta osin välittömät verot kuuluvat vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaan.[15] Pääasian oikeudenkäyntien perustana olevassa, luonnollisilta henkilöiltä kannettavassa verossa on kyse välittömästä tuloverosta, jonka osalta Belgia on siten yksin toimivaltainen.

40. Käsiteltävän asian erityispiirteenä on kuitenkin se, että tuloveron kantamisen perusteena käytettiin todisteita, jotka Belgian lainvalvontaviranomaiset olivat saaneet arvonlisäveropetosepäilyn vuoksi aloitetun rikostutkinnan yhteydessä.

*a) Arvonlisäverolainsäädäntö unionin oikeuden soveltamisena?*

41. Jos pääasiassa riitautetuissa oikeustoimissa on kyse arvonlisäveropäätöksistä, kyseessä olisi katsottava olevan perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu unionin oikeuden soveltaminen. Unionin tuomioistuin on näet yhtäältä katsonut, että direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)[16] 2 artiklasta, 250 artiklan 1 kohdasta ja 273 artiklasta sekä SEU

10 Ks. nykyisin rikosasioita koskevasta eurooppalaisesta tutkintamääräyksestä 3.4.2014 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/41/EU (EUVL 2014, L 130, s. 1).

11 Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annettu neuvoston direktiivi 2011/96/EU (EUVL 2011, L 345, s. 8).

12 Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annettu neuvoston direktiivi 2009/133/EY (EUVL 2009, L 310, s. 34).

13 Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/49/EY (EUVL 2003, L 157, s. 49).

14 Sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 12.7.2016 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 (EUVL 2016, L 193, s. 1).

15 Tuomio 7.9.2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, 19 kohta); tuomio 25.10.2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, 10 kohta) ja viimeksi tuomio 19.12.2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, 15 kohta).

16 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1); nyt tarkasteltavien tosiseikkojen perustana olevan arvonlisäverokarusellin toimimisajankohtana sovellettiin kuitenkin vielä liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

4 artiklan 3 kohdasta seuraa, että kunkin jäsenvaltion on toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella.[17] Väärinkäytöksen toteamisen johdosta tehtyä arvonlisäveron oikaisua on siten pidettävä perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena.[18]

42. Toisaalta, vaikka unionin oikeuteen ei sisälly verorikosoikeutta eikä hallinnollisia seuraamuksia koskevia säännöksiä, seuraamukset, joilla pyritään takaamaan arvonlisäveron täsmällinen kantaminen ja torjumaan SEUT 325 artiklan mukaisesti petoksia, ovat perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista.[19]

43. Hof van Cassatien esittämistä tosiseikoista ei ilmene, mitä arvonlisävero-oikeudellisia toimenpiteitä Belgia on toteuttanut ja mitä rikosoikeudellisia seuraamuksia se on määrännyt arvonlisäveropetoksen vuoksi. Ennakkoratkaisupyyntöjen kohteena ovat kuitenkin yksin tuloverotusta koskevat toimenpiteet, siis tuloveropäätökset.

*b) Todisteiden hankkiminen arvonlisäveropetosepäilyn vuoksi aloitetussa tutkinnassa unionin oikeuden soveltamisena?*

44. Todisteita, joita käytettiin perusteena tuloveron kantamiseen, eivät kuitenkaan hankkineet esimerkiksi veroviranomaiset omien selvitystoimiensa yhteydessä. Ne ovat pikemminkin peräisin rikostutkinnasta, joka aloitettiin erityisverotarkastusyksikön arvonlisäverokarusellipetoksen yhteydessä tekemän ilmiannon jälkeen. Tämä rikostutkinnan yhteydessä tehty todisteiden hankkiminen voisi olla perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua unionin oikeuden soveltamista.

45. Rikosoikeus sijoittuu kansallisen suvereniteetin ytimeen.[20] Unionilla on tällä alalla ainoastaan rajattua toimivaltaa (SEUT 83 artikla ja SEUT 325 artiklan 4 kohta). Jäsenvaltioiden aineellista rikosoikeutta ja rikosprosessioikeutta ei myöskään ole yhdenmukaistettu unionin tasolla.[21] Myös rikosoikeutta koskeva toimivalta jää siten lähtökohtaisesti jäsenvaltioille.

46. Tuomiossa Åkerberg Fransson unionin tuomioistuin on kuitenkin arvonlisäverotukseen liittyviä rikoksia koskevassa rikosoikeudenkäynnissä katsonut, että perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena on pidettävä paitsi verotuksellisia seuraamuksia myös rikosoikeudenkäyntiä, joka on aloitettu veron kiertämisen eli sen johdosta, että verovelvollinen on antanut virheellisiä tietoja arvonlisäverotuksessa.[22] Sillä, ettei kansallisia seuraamus- ja menettelysäännöksiä annettu arvonlisäverodirektiivin saattamiseksi osaksi kansallista oikeutta, ei ole merkitystä arvonlisäverodirektiivistä, SEU 4 artiklan 3 kohdasta ja SEUT 325 artiklasta seuraavien velvollisuuksien kannalta.[23]

47. Unionin tuomioistuin onkin kehittänyt arvonlisäverorikoksiin liittyvien rikosoikeudellisten menettelyjen tehokkuusperiaatteen.[24] Arvonlisäverorikoksiin liittyvien rikosoikeudellisten menettelyjen tehokkuusperiaatteen mukaisesti jäsenvaltiot ovat velvollisia asettamaan arvonlisäverodirektiivin rikkomisiin syyllistyneet tehokkaasti syytteeseen.

17 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta); tuomio 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, 18 kohta) ja tuomio 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, 33 kohta).

18 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 67 kohta). Ks. julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, 52 kohta).

19 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 26 ja 27 kohta); tuomio 5.4.2017, Orsi ja Baldetti (C-217/15 ja C-350/15, EU:C:2017:264, 16 kohta) ja tuomio 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, 21 kohta).

20 Ks. julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, 121 kohta).

21 Tuomio 27.5.2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, 76 kohta).

22 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 27 kohta).

23 Tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, 28 kohta).

24 Tuomio 17.1.2019, Dzivev ym. (C-310/16, EU:C:2019:30, tuomiolauselma sekä 39 ja 41 kohta).

48. Arvonlisäverorikoksiin liittyvien rikosoikeudellisten menettelyjen tehokkuusperiaatetta on kuitenkin – näin unionin tuomioistuin [25] – noudatettava paitsi rikosoikeudellisissa menettelyissä myös jo esitutkinnan aikana, siitä hetkestä alkaen, jolloin ”asianomaiseen henkilöön kohdistetaan rikosepäily tai syyte” tai ”kyseessä olevaa henkilöä syytetään”.

49. Oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan käy yksiselitteisesti ilmi, mihin konkreettiseen ajankohtaan tällä viitataan. Merkityksellinen ajankohta voisi olla yhtäältä se, jona toimivaltainen viranomainen ilmoittaa virallisesti, että henkilön epäillään syyllistyneen rikokseen. [26] Tällaisesta tutkinnan aloittamisesta ilmoittamisesta ei kuitenkaan säädetä kaikissa oikeusjärjestyksissä. Jos tutkinta lopetetaan tuloksettomana, epäilty ei mahdollisesti saa lainkaan tietää olleensa tutkinnan kohteena. Jos lähtökohdaksi otettaisiin tällainen ilmoitus, sen ajankohdan määrittäminen, josta alkaen perusoikeuskirjan mukaisia perusoikeuksia sovelletaan, olisi siten tutkintaviranomaisten käsissä.

50. Tältä osin täytyy riittää, että menettelyä koskevista asiakirjoista ilmenee, että aloitettiin rikostutkinta syytteeseen asettamiseksi arvonlisäveropetoksesta. Tämä ajankohta voidaan määrittää luotettavasti. Kyseisestä ajankohdasta lähtien unionin perusoikeudet sitovat tältä osin viranomaista myös tämän tekemässä rikostutkinnassa.

51. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa on kuitenkin epäselvää, suoritettiinko rikostutkinta ja todisteiden hankkiminen syytteeseen asettamiseksi arvonlisävero- vai tuloveropetoksesta. Tämä epäselvyys Hof van Cassatien olisi lähtökohtaisesti poistettava ennakkoratkaisumenettelyn jälkeen.

52. Koska tämä kysymys on kuitenkin merkityksellinen jo ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisen kannalta, ehdotan, että unionin tuomioistuin tukeutuu tältä osin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenevään olettamaan, jonka mukaan epäselvissä tapauksissa ennakkoratkaisukysymyksellä katsotaan olevan merkitystä asian ratkaisun kannalta. [27]

53. Hof van Cassatien ennakkoratkaisupyynnössään kuvaamien tosiseikkojen perusteella on näet selvää, että tuloveropäätösten perusteena käytettiin todisteita, jotka hankittiin veroviranomaisten, jotka olivat tutkineet arvonlisäverokarusellipetosta, tekemän ilmiannon jälkeen aloitetussa tutkinnassa. Tältä osin oletetaan lisäksi, että rikostutkinnan yhteydessä kerätyt todisteet hankittiin syytteen nostamiseksi arvonlisäveropetoksesta.

*c) Onko unionin oikeuden soveltamista se, että näin saatuja todisteita käytetään tuloveron kantamisen perusteena?*

54. Rikostutkinta on johtanut ennakkoratkaisupyyntöjen esittämiseen yhtä vähän kuin veroviranomaisten arvonlisäverokarusellipetoksen vuoksi tekemä tutkinta.

55. Seuraako unionin tuomioistuimen tuomioon Åkerberg Fransson perustuvasta oikeuskäytännöstä, että jäsenvaltio soveltaa unionin oikeutta perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla myös silloin, kun tuloveropäätöksen perusteena käytetään todisteita, jotka on hankittu aiemmin arvonlisäveropetoksen vuoksi aloitetussa rikostutkinnassa?

25 Tuomio 5.6.2018, Kolev ym. (C-612/15, EU:C:2018:392, 71 kohta) ja tuomio 17.1.2019, Dzivev ym. (C-310/16, EU:C:2019:30, 33 kohta).

26 Ks. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 10.9.2010, McFarlane v. Irlanti (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, 143 kohta) Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kappaleesta.

27 Ks. tuomio 12.2.2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, 27 kohta) ja tuomio 6.10.2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, 25 kohta).

56. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”unionin oikeuden soveltaminen” edellyttää, että unionin oikeuden toimen ja kyseessä olevan kansallisen toimenpiteen välillä on sellainen yhteys, joka ylittää kyseisten alojen läheisyyden tai niiden väliset epäsuorat vaikutukset. [28]

57. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sen määrittämiseksi, onko kansallisen säännöstön osalta kyse perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta unionin oikeuden soveltamisesta, on muiden seikkojen ohessa tarkastettava se, onko sen tavoitteena unionin oikeuden säännöksen täytäntöönpano, tämän säännöstön luonne sekä se, tavoitellaanko sillä eri päämääriä kuin niitä, joita unionin oikeus koskee, vaikka se voikin vaikuttaa välillisesti viimeksi mainittuun, sekä se, onko olemassa erityinen alaa koskeva tai siihen mahdollisesti vaikuttava unionin oikeuden säännöstö. [29]

58. Päätelmää unionin oikeuden soveltamisesta tukee yksin se, ettei todisteiden hankkimiseen liittyvään mahdolliseen loukkaukseen vaikuta se, mihin tarkoitukseen todisteita viime kädessä käytetään. Jos todisteet on hankittu unionin oikeuden soveltamisalalla, voitaisiin väittää, että unionin oikeutta on sovellettava myös todisteiden käyttöön.

59. Unionin oikeuden soveltaminen todisteiden hankinnassa ulottuisi silloin tavallaan aloihin, joilla todisteita käytetään, vaikka nämä alat – tässä tapauksessa tuloveron kantaminen – eivät kuulukaan unionin oikeuden piiriin. Tämä tulkinta olisi huomattavasti laajempi kuin tuomiossa Åkerberg Fransson unionin oikeuden soveltamisen käsitteestä esitetty tulkinta. Kyseisessä tuomiossa näet käytettiin perusteena SEUT 325 artiklaa ja arvonlisäveropetoksen vuoksi aloitetun rikosoikeudenkäynnin ja arvonlisäveron tehokkaan kantamisen välistä yhteyttä. Näitä perusteluja ei voida käyttää, kun kyse on tuloveron tosiasiallisesta soveltamisesta.

60. Tätä ratkaisua ei tue myöskään se, että nyt tarkasteltavien tosiseikkojen tapauksessa on sattumanvaraista, suorittavatko vero- tai lainvalvontaviranomaiset tutkinnan tuloveron kiertämisen vai arvonlisäveron kiertämisen vuoksi. Monissa tapauksissa arvonlisäveropetos (ts. veronalaisten liiketoimien ilmoittamatta jättäminen) liittyy tuloveropetokseen (ts. veronalaisten tulojen ilmoittamatta jättämiseen).

61. Jos kaikkia viranomaisten myöhempiä toimia pidettäisiin unionin oikeuden soveltamisena pelkästään sen sattumanvaraisen seikan perusteella, onko tutkinta aloitettu tuloveron kiertämisen vai arvonlisäveron kiertämisen takia, tämä olisi ristiriidassa edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön [30] kanssa.

62. Ensinnäkin tehdessään tuloveropäätöksiä jäsenvaltioiden tarkoituksena ei nimittäin ole soveltaa unionin oikeutta. Tuloverolainsäännön tarkoituksena ei myöskään ole unionin oikeudesta johtuvien velvollisuuksien täytäntöönpano, vaan se kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, kuten edellä 38 ja 39 kohdassa todettiin.

28 Tuomio 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, 24 kohta); tuomio 10.7.2014, Julián Hernández ym. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34 kohta) ja tuomio 6.10.2016, Paoletti ym. (C-218/15, EU:C:2016:748, 14 kohta); ks. viimeksi julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, 43 kohta ja alaviite 36) ja julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, 45 kohta); tai Saksan Bundesverfassungsgerichtin – tuomion Åkerberg Fransson jälkeen antamassa tuomiossa – sanoin: ”siihen, että perusoikeuskirjassa vahvistetut Euroopan unionin perusoikeudet sitovat jäsenvaltioita, ei [riitä] jo [kansallisen] sääntelyn mikä tahansa asiallinen yhteys unionin oikeuden pelkästään abstraktiin soveltamisalaan tai pelkästään niiden väliset tosiasialliset vaikutukset”, Bundesverfassungsgerichtin tuomio 24.4.2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr 121507, 91 kohta).

29 Tuomio 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, 25 kohta) ja tuomio 10.7.2014, Julián Hernández ym. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 37 kohta) sekä viimeksi määräys 7.9.2017, Demarchi Gino ja Garavaldi (C-177/17 ja C-178/17, EU:C:2017:656, 20 kohta).

30 Tuomio 6.3.2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, 24 kohta); tuomio 10.7.2014, Julián Hernández ym. (C-198/13, EU:C:2014:2055, 34 kohta) ja tuomio 6.10.2016, Paoletti ym. (C-218/15, EU:C:2016:748, 14 kohta).

63. Toiseksi tuloveroa koskevilla kansallisilla säännöksillä on luonteeltaan muita kuin unionin oikeuden alaan kuuluvia tavoitteita. Unionin omia varoja koskevat SEUT 325 artiklasta johtuvat jäsenvaltioiden velvollisuudet ulottuvat kylläkin mihin tahansa kansallisen oikeuden säännökseen, jolla nämä velvoitteet pannaan täytäntöön.[31] Tuloverotuksessa ei kuitenkaan ole kyse unionin vaan jäsenvaltioiden varoista.

64. Kolmanneksi – edellä 39 kohdassa mainittua johdettua oikeutta lukuun ottamatta – unionin oikeuteen ei sisälly tuloverotuksen alaa koskevia erityisiä säännöksiä. Välillisten vaikutusten, joita arvonlisäverolainsäädännöllä voi olla tuloverolainsäädäntöön, pitäminen riittävinä, jotta kyseessä voidaan katsoa olevan perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu unionin oikeuden soveltaminen, ei olisi järkevästi ennakoitavissa eikä toiminnallisesti tarpeellista.

65. Jos siihen, että asia kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan, riittäisivät arvonlisäverolainsäädännön kaikenlaiset välilliset vaikutukset tuloverolainsäädäntöön, olisi käytännössä mahdotonta määrittää niitä harvoja jäljelle jääviä tuloverolainsäädännön aloja, joita on arvioitava yksin kansallisen oikeuden perusteella. Etenkin arvonlisäveron alaisten liiketoimien ilmoittamatta jättämiseen liittyy yleensä välillisesti tuloverotuksen kannalta merkityksellisten tulojen ilmoittamatta jättäminen. Näin heikennettäisiin viime kädessä unionin oikeuden nykytilassa jäsenvaltioilla välittömän verotuksen alalla edelleen olevaa toimivaltaa.

66. Kyse ei siten ole perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta unionin oikeuden soveltamisesta, kun tuloveropäätöksen perusteena käytetään todisteita, jotka hankittiin arvonlisäverorikosten vuoksi aloitetussa tutkinnassa.

67. Kuten julkisasiamies Saugmandsgard Øe on äskettäin perustellusti todennut, tämä ei kuitenkaan merkitse, että unionin kansalaisten perusoikeuksien suojassa olisi aukkoja. Unionin kansalaisilla on tuloveron kantamisen osalta käytössään kansallisiin perusoikeuksiin sovellettavat kansalliset muutoksenhakukeinot, ja kun kaikki nämä keinot on käytetty, he voivat valittaa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimeen.[32]

### *3. Välipäätelmä*

68. Yhteenvetona on näin ollen todettava, ettei perusoikeuskirjaa voida soveltaa asiallisesti käsiteltävään asiaan. Unionin tuomioistuin ei siten ole toimivaltainen tutkimaan ennakkoratkaisupyyntöä.

## VII Toissijaisesti: ennakkoratkaisukysymyksen sisällöllinen arviointi

69. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, että se on toimivaltainen ja että tuloveron kantamisessa on kyse unionin oikeuden soveltamisesta, Hof van Cassatie tiedustelee lähinnä, onko perusoikeuskirjan 47 artikla esteenä oikeudenvastaisesti saatujen todisteiden käyttämiselle vai mahdollistaako se kansallisen tuomioistuimen punninnan. Hof van Cassatie pyytää tässä yhteydessä erityisesti täsmentämään tuomion WebMindLicenses[33] vastaavia kohtia.

70. Tuomio WebMindLicenses koski vaatimusta, jonka mukaan unionin oikeutta soveltaen tehdyn päätöksen (kyseisessä tapauksessa arvonlisäveron kantamisen) perustana olleita todisteita ei ole saatu loukkaamalla unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia.[34]

31 Julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, 26–65 kohta) ja ratkaisuehdotus Dzivev ym. (C-310/16, EU:C:2018:623, 68 kohta).

32 Julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus komissio v. Unkari (Maatalousmaiden käyttö- ja tuotto-oikeudet) (C-235/17, EU:C:2018:971, 109 kohta).

33 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 86–89 kohta).

34 Ks. tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 87 kohta).

71. Unionin tuomioistuin totesi tästä, että mainittu vaatimus täyttyy, jos valitusta käsittelevällä tuomioistuimella on toimivalta tarkistaa, että kyseisen päätöksen perustana olleet todisteet on saatu unionin oikeudessa taattuja oikeuksia noudattaen.[35]

72. Tuomiossa WebMindLicenses unionin tuomioistuin lausui siis ainoastaan siitä, että kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava tällaisten todisteiden hankkimisen lainmukaisuus. Siitä ei sitä vastoin – pääasioiden valittajien näkemyksestä poiketen – ilmene, seuraako todisteiden hankkimiseen liittyvästä loukkauksesta automaattisesti kielto käyttää todisteita vai voiko kansallinen tuomioistuin punnita tätä.

73. Tältä osin on ensinnäkin muistutettava, että unionin oikeudessa ei aseteta sääntöjä, jotka koskevat todistelua ja todisteiden käyttämistä rikosoikeudellisissa menettelyissä arvonlisäverotuksen alalla, joten tämä ala kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden toimivallan piiriin.[36] Rikosoikeudelliset menettelyt arvonlisäverotusta koskevien rikosten ja oikeudenloukkausten torjumiseksi kuuluvat siten jäsenvaltioiden menettelylliseen ja institutionaaliseen itsemääräämisoikeuteen. Tämä pätee etenkin todisteiden käyttämiseen perusteena tuloveron kantamiselle, jos nämä todisteet hankittiin arvonlisäverorikosten vuoksi aloitetussa tutkinnassa.

74. Tätä itsemääräämisoikeutta rajoittavat unionin oikeuden soveltamisen yhteydessä kuitenkin perusoikeudet, suhteellisuusperiaate sekä vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet.[37]

75. Tätä taustaa vasten ei ole kuitenkaan viitteitä siitä, että vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet olisivat esteenä kansallisen tuomioistuimen punninnalle todisteiden käyttökiellon yhteydessä.

76. Ei myöskään ole havaittavissa, että perusoikeuksia olisi loukattu. Perusoikeuskirjan 47 artiklasta ei seuraa automaattista todisteiden käyttökieltoa.

77. Jo ennen perusoikeuskirjan voimaantuloa ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöä[38] soveltaen unionin tuomioistuin on todennut, että periaatteessa ja yleisellä tasolla ei voida katsoa, etteikö lainvastaisesti hankittua näyttöä voitaisi hyväksyä, ja että kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida hankittuja todisteita.[39]

78. Perusoikeudet otetaan parhaiten huomioon tutkimalla yksittäistapauksessa loukkauksen oikeasuhteisuutta, kuten kansallisten tuomioistuinten (esim. verotusoikeudellisen Antigoon -oikeuskäytännön perusteella) tekemässä punninnassa tapahtuu. Tapauksessa, joka koski henkilötietoja sisältävän luettelon laatimista veronkantoa varten, unionin tuomioistuin on tältä osin todennut, että kansallisten tuomioistuinten on tarkistettava tapauskohtaisesti, ovatko seikat, jotka puhuvat sen puolesta, että on olemassa oikeutettu intressi kyseessä olevan luettelon mahdolliseen luottamuksellisuuteen, tärkeämpiä yksilön oikeuden suojelua koskevaan intressiin nähden.[40]

35 Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 88 kohta).

36 Ks. tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 65 kohta); tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 25 kohta) ja tuomio 17.1.2019, Dzivev ym. (C-310/16, EU:C:2019:30, 24 kohta).

37 Ks. vastaavasti tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 29 kohta) ja tuomio 17.1.2019, Dzivev ym. (C-310/16, EU:C:2019:30, 30 kohta).

38 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 18.3.1997, Mantovanelli v. Ranska (CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, 33 ja 34 kohta) ja Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tuomio 25.3.1999, Pélissier ja Sassi v. Ranska (CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, 45 kohta).

39 Ks. tuomio 10.4.2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, 75 kohta).

40 Tuomio 27.9.2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, 97 kohta).

79. Nyt tarkasteltavan kaltaisessa tapauksessa kansallisen tuomioistuimen on otettava tapauskohtaisessa punninnassaan ennen kaikkea huomioon, mitä säännöstä on rikottu ja minkä luonteinen rikkomus on. Tätä varten on arvioitava sitä, että luxemburgilaisen tuomarin suorittamassa todisteiden takavarikoinnissa oli läsnä belgialainen tuomari, joten kyseessä on mahdollisesti ”vain” Benelux-yleissopimuksen rikkominen, joka ei automaattisesti merkitse perusoikeuskirjan 7 artiklan rikkomista.

80. Näin ollen perusoikeuskirjan 47 artikla ei ole esteenä kansalliselle sääntelylle, jonka mukaan kansallisen tuomioistuimen, jonka on ratkaistava, voidaanko todisteita, jotka on saatu arvonlisäverorikosten vuoksi aloitetussa tutkinnassa unionin oikeuden vastaisesti, käyttää perusteena tuloveron kantamiselle, tulee suorittaa punninta, jossa sen on otettava huomioon ennen kaikkea loukkauksen luonne.

## VIII Ratkaisuehdotus

81. Edellä esitetyn perusteella ehdotan kuitenkin, että unionin tuomioistuin toteaa, ettei se ole toimivaltainen vastaamaan Hof van Cassatien esittämään ennakkoratkaisukysymykseen.