

課税情報の交換と欧州人権条約

増 井 良 啓

- 一 問題の所在
- 二 調査段階と争訟段階の区別—Sabou 事件
- 三 異なるロジック—Othymia Investments BV 事件
- 四 実効的な救済—M.N. and Others 事件
- 五 刑事手続からの流用と防御権—WebMindLicenses Kft. 事件
- 六 結論と展望

一 問題の所在

1 本稿でとりくむ問題

課税当局間で国際的情報交換を行う場合に、関係者の手続保障がどうなるか。⁽¹⁾ 国際的情報交換が活発化する中で、この問題が脚光を浴びつつある。⁽²⁾ この問題につき、欧州では、各国の裁判所が欧州司法裁判所 (European Court

of Justice) に先決裁定を求めたり、各国の裁判所の判断に納得のいかない私人が欧州人権裁判所 (European Court of Human Rights) に欧州人権条約違反を申し立てたりする例が報告されている。

そこで本稿では、課税情報の国際的なやりとりに関連して、欧州人権裁判所が二〇一五年に下した二つの判決をとりあげ、さらに、欧州司法裁判所の二〇一五年末の新判決を一つとりあげる。

検討の結果として、次のことが明らかになる。かねてより欧州司法裁判所が Sabou 事件で示していた調査段階と争訟段階の区別は、税務調査の過程で各国課税当局間の情報交換がなされる場合の手続保障を原則として不要とする意味をもっていた(二)。しかし、二〇一五年に下された欧州人権裁判所の判決は、必ずしもこの区別によっていない。すなわち、Othymia Investments BV 事件では、明示的に Sabou 事件に言及した上で、この区別によらずに結論を導いた(三)。また、M.N. and Others 事件では、実効的な救済手段が確保されていない場合について、欧州人権条約八条違反を認めた(四)。この中で、欧州司法裁判所は、WebMindlicens KiT 事件において、刑事手続からの情報流用を許容しつつ、防御権の保障につき Sabou 事件とややニュアンスの異なる判示を行うに至っている(五)。

2 欧州人権条約八条

本稿でとりあげる判決で主として問題とされたのは、欧州人権条約八条である。同条は、次のように定めている。⁽³⁾

- 1 全ての者は、その私生活、家族生活、住居及び通信の尊重を受ける権利を有する。
- 2 この権利の行使に対しては、法律に基づき (in accordance with the law)、かつ、国の安全、公共の安全若し

くは国の経済的福利のため、無秩序若しくは犯罪の防止のため、健康若しくは道徳の保護のため、又は他の者の権利及び自由の保護のため民主的社會 (democratic society) において必要なもの以外のいかなる公の機関による干渉 (interference) もあつてはならない。

以下、本稿で「条約八条」というときは、この規定を指すものとする。

3 EUの制度に関する補足

EUの制度について、ここで簡単に補足しておく。

欧州人権裁判所の条約違反認定を含む確定判決は、欧州評議会閣僚委員会においてその執行が監視される (欧州人権条約四六条)。このメカニズムについては、「確定判決が法的拘束力を有するといつても、それは理屈の上での法的拘束力であり、国内的な意味での執行力はそれ自体としては皆無である」と指摘されている。⁽⁴⁾ 本稿の三と四でとりあげる欧州人権裁判所の判決は、そのようなものとして読む必要がある。

本稿の五でとりあげる判決では、欧州司法裁判所がEU基本権憲章の解釈を示している。EU基本権憲章は、二〇〇九年一月一日のリスボン条約発効後、EU条約およびEU機能条約と「同一の法的価値」を有することとされており (EU条約六条)、欧州司法裁判所はEU基本権憲章に違反するEU派生法を無効と判断することができる。⁽⁵⁾ そして、「リスボン条約以降、欧州司法裁判所は、主としてEU基本権憲章に依拠して基本権保護を確保し、他の一層広範な権利については法の一般原則を用いるものと考えられる。」と指摘されている。⁽⁶⁾

EU基本権憲章と欧州人権条約の関係については、のちに五でみるように、EU基本権憲章七条が欧州人権条約八条と同義のものとして解釈されている。これは、EU基本権憲章は、欧州人権条約の規定する権利に対応する権利に対応する憲章中の権利については、その意義および射程は人権条約と同一とするとの規定を置くことで（五二条三項）、「両者の抵触を防止しようとした」⁽⁷⁾ことを反映している。

いうまでもないことであるが、欧州人権条約もEU基本権憲章も、日本法に適用されるわけではない。その意味で、本稿は比較法の研究である。

4 本稿の位置づけ

EU法に関する判例⁽⁸⁾や国際人権裁判所の判例⁽⁹⁾については、日本でも研究の蓄積がある。本稿でとりあげる判例は、膨大な判例群の中のごく最近の一部である。租税法以外の領域の先例も、多数引用されている。しかし、筆者の関心が日本の租税法にあるため、本稿では租税法の角度から事案や判旨を切り出して検討する。この点、あらかじめ留意いただきたい。

このような角度からの局所的な検討に意味がある理由は、課税目的の情報交換について基本権との関係を具体的な事例にそくして議論することが日本ではほぼ皆無であるからである。たしかに、欧州各国の租税法の形成に対して欧州司法裁判所が大きな役割を果たしてきたことは、日本の租税法の研究の間で広く知られている⁽¹⁰⁾。しかし、欧州司法裁判所が手続保障について判断を下しはじめていることは、まだそれほど認知されていない。いわんや、租税手続法の領域における欧州人権裁判所の活動については、日本の租税専門家の間では、ほとんどなじみのないことがら

に属する。日本法の下では情報交換に際して納税者への通知が義務づけられておらず、情報交換に関して潜在的な不満を有していたとしても争いに発展する可能性があらかじめ含まれている。この点を含め、彼我の違いを示すこと自体に、問題提示としての意味があると考ええる。

本稿の執筆に用いた法令や条約の基準時は、二〇一六年九月一日である。

二 調査段階と争訟段階の区別—Sabou 事件

本論に入る前に、二〇一三年時点の状況を確認しておこう。この時点における手続保障の水準を示していたのが、欧州司法裁判所の Sabou 事件⁽¹¹⁾である。

この事件では、あるサッカー選手の所得税申告に関して、チェコ政府がスペイン・フランス・英国・ハンガリーから個別に情報提供を受けた。欧州司法裁判所は、EU指令の情報交換条項の解釈として、通知を受ける権利や税務調査に立ち会う権利が納税者に付与されていないとした。また、納税者には情報の正確性を争う権利もないとした。

欧州司法裁判所のこの判断は、調査段階と争訟段階の峻別論に依拠して、賦課処分より前の調査段階では納税者に聴聞権がないとした。これに対しては、国内法や条約の上で納税者の防御権を明記すべきであるとする論評があった⁽¹²⁾。筆者も、調査段階と争訟段階の峻別論はカテゴリカルに過ぎると考えている。別の機会に論じたように、納税者の手続保障に手厚い二〇一五年二月一七日署名の日独租税条約にならって、通知等に関する条項を日本の租税条約締結方針に加えることを検討してしかるべきである⁽¹³⁾。

現在、自動的情報交換の法的枠組みが急速に展開し、全世界を覆いつつある。今後は、典型的に集められた大量の課税情報を共通のフォーマットの下で国家間で共有する環境へと移行していくことが予想される⁽¹⁴⁾。このような動きを念頭におくと、課税情報を国家間でやりとりする場合の関係者に対する手続保障を充実する方向で、能動的に法形成を行っていく必要がある。

以上が二〇一三年当時の状況の確認であり、以下では本論として、このような中で欧州人権裁判所と欧州司法裁判所がいかなる判断を下しているかをみていく。

三 異なるロジック—Othymia Investments BV 事件

1 欧州人権裁判所の判決

二〇一五年六月一六日の Othymia Investments BV 事件⁽¹⁵⁾において、欧州人権裁判所は、上述の Sabou 事件における欧州司法裁判所の調査段階と争訟段階の峻別論に言及した上で、それとは異なる考え方を採用することを示した。この事件では、オランダ当局からスペイン当局への情報提供が問題とされている。事実関係には、オランダ法が情報交換に際して通知手続を設けていることが反映しており、その点でも興味深い。

2 事実関係

申立人はオランダ法に基づいて設立された有限責任会社で、ロッテルダムに法律上の所在地がある（パラ1⁽¹⁶⁾）。

二〇〇七年二月四日、オランダの課税当局が申立人に対して通知を行った(パラ3)。通知の内容は、スペイン課税当局から情報提供の要請があり、同年八月一日と十一月二十九日にこれに応じたというものである。この通知は、オランダ国内法上の手続⁽¹⁷⁾に基づいてなされた(パラ4)。

この通知は、スペイン課税当局に提供した情報と添付文書を列挙していた(パラ5)。具体的には、株主名簿、二〇〇三年と二〇〇四年の年次会計、銀行取引明細書、二件の電子メール、スペインのある会社の設立に係る通信その他の文書などを含む。

申立人は、オランダ国内における争訟手続を経たのち、欧州人権裁判所において、欧州人権条約八条(私生活の尊重を受ける権利)および一三条(実効的救済手段を得る権利)が侵害されると主張した(パラ21)。申立人によると、本件に適用があるのはオランダとスペインの二国間租税条約上の情報交換条項であって、事前通知なしに情報交換する権限はオランダ課税当局に与えられていない(パラ26)。本件では事前通知なしに情報交換がされたから、実効的救済手段を得ることができず(パラ27)、争訟手続における当事者の手続的平等を害し(パラ28)、基本権と情報交換による利益との調整が不適切である(パラ29)、というのである。

本件が争われている間に、欧州司法裁判所がSabou事件に対する先述の判決を下した(パラ30)。オランダ政府は、本件における事前通知不要という立場をSabou事件判決が支持すると主張した(パラ31)。これに対し、申立人は、本件とSabou事件判決とを区別すべきであると主張した(パラ32)。

3 判旨の概要

欧州人権裁判所は、結論として、申立人の主張をしりぞけた。判旨は多くの先例を引用しているが、それらを省略して骨子をまとめると、次のとおりである。

欧州人権条約一三条違反になるには、申立人が「弁論しうる主張 (arguable claim)」⁽¹⁸⁾を有している必要がある (パラ34)。そこで、条約八条に基づく申立てが「弁論しうる」ものであるかどうかを検討する (パラ35)。

条約八条の下で申立人の権利に対する介入 (interference) があつたことが認められるところ、かかる介入が条約八条違反になるのは、次の要件に反する場合である (パラ37)。

- 「法律に基づき」
- 八条二項に列挙された正当な目的
- 「民主的社會において必要」

第一の「法律に基づき」という要件について、申立人の基本的な主張は、オランダとスペインの間の一九七一年二国間租税条約の情報交換条項に反するからこの要件をみたさない、というものである (パラ37)。しかし、スペインがEUに加盟した時点で、この条項は欧州理事会指令七七／七九九／EEC⁽¹⁹⁾によって上書きされている (パラ39)。この指令がオランダ国内法に取り込まれているのであって、オランダ国内法上の手続に基づいてされた本件の介入は「法律に基づき」という要件をみたす (パラ40)。

第二の正当な目的について、租税の納付を保障するという目的は、「国の経済的福利のため」に正当である (パラ41)。

このことは、納付されるべき租税がオランダのものでなくスペインのものであっても、同じである。なぜなら、EU加盟国の経済は統一体であるからである。

第三の「民主的社会において必要」という要件について、判旨は、欧州司法裁判所の解釈に照らしてこれを検討する(パラ42)。欧州司法裁判所はSabou事件において、調査段階と争訟段階を区別し、欧州理事会指令七七/七九九/EECに基づく情報提供の要請は調査段階の一部であるため要請国と被要請国は納税者への通知を要しないと解していた(パラ43)。しかしながら、Sabou事件のこの区別は決め手にならない(not decisive)(パラ44)。すなわち、

「本裁判所は、『国の安全保障』『公共の安全』『犯罪の防止』の文脈において、調査手法が極秘に行われなければならぬことがあることを承認してきており(先例引用部分省略)、そのことは調査や監視の対象でない者に対してさえもそうである(先例引用部分省略)。本裁判所は、同じことが課税についてもあてはまると考える。適法な租税調査や課税情報の交換を事前に通知することが、潜在的に関与するすべての者に対してなされることは、条約八条の要件ではありえない。」(パラ44)

このように論じて、欧州人権裁判所は、申立人が条約八条の下で「弁論しうる主張」を有しないとした(パラ45)。

4 コメント

本判決の結論自体は、「驚くには当たらない(unsurprising)」と評されている⁽²⁰⁾。しかし、欧州司法裁判所がSabou事

件で採用した考え方を明示的にとりあげて、調査段階と争訟段階の区別は決め手にならないとした点が、注目される。日本の眼からみると、次の点に気がつく。

- 本件の事実関係をみると、事後的には通知がされていた。事後的ではあれ、オランダ国内法上の手続に基づく通知があったからこそ、申立人は国内で争訟を起こし、さらには欧州人権裁判所に申立てをすることができた。逆にいうと、そのような通知手続を欠く日本法では、関係者には不服を申し立てる機会がもともと与えられていないことになる。

- 課税当局間の国際的な情報交換が、条約八条にいう「干渉」にあたることを判旨が明言している。このことを一般化すると、課税当局間の情報交換は無色透明の行為であるわけではなく、関係者の権利利益に対する干渉であるということである。ただし、本件の申立人は個人ではないから、欧州人権裁判所がこれをプライバシー権の侵害と構成しているかどうかはわからない。

- 干渉を正当化する理由を、判旨は、条約八条二項の三つの要件に照らして論じている。これは、条約八条二項の文言に即した解釈論である。しかし、「民主社会において必要」という要件について論ずるくだりは、正当な目的との関係で手段の均衡性を要求している。一般化すれば、権利侵害とその正当化という審査方法である。また、判旨をこのように読めば、本件の事案は比例原則の許容する範囲内であったため条約八条違反にならないのであって、範囲外の事案については条約八条違反になる可能性は残されていることになる。実際、すぐあとでみるように、一か月後の別の事件で、欧州人権裁判所は条約八条違反の結論を下すことになる。

四 実効的な救済—M.N. and Others 事件

1 欧州人権裁判所のいまひとつの判決

二〇一五年七月七日、欧州人権裁判所はいまひとつの判決を下した。M.N. and Others 事件である⁽²¹⁾。この事件において、欧州人権裁判所は結論として条約八条違反を認め、申立人に対する損害賠償をサン・マリノ政府に命じた。

事案は、イタリアの当局が刑事手続においてサン・マリノの当局に要請した情報提供に関するものである。脱税以外にも、大規模な資金洗浄や金融取引不正などがからんでいる。ちなみに、サン・マリノはイタリア半島の中東部に位置するミニニ国家で、人口は三万人余である。現存する世界最古の共和国でもある。

2 事実関係

申立人は四名のイタリア国民である。MNと表記しているのは、個人名を非公表とするためである。このMN氏のはかに三名の申立人がいるが、手続要件をみたさないため本案の審理には進んでいない(バラ⁽²²⁾47)。本案審理で八条違反が認められたのは、MN氏だけである。

二〇〇九年にイタリアで刑事手続が開始した。容疑は、共謀、資金洗浄、金融取引における支配的地位の濫用、横領、脱税、詐偽などである。特に、EMP氏が、サン・マリノ、イタリア、マルタ、ポルトガル(マテイラ)、バヌアツに所在する会社のネットワークを用いていたとされており、その源と目されたのがSan Marino Investmenti S.A.社

であった（以下「SMI」という。）。

この刑事手続の過程で、二〇〇九年五月八日、イタリア当局がサン・マリノ当局に対し、銀行、信用機関、信託会社 (banche, fiduciare e società trust) の文書取得と捜索の共助を要請した。この要請は、イタリアとサン・マリノの間の一九三九年友好条約二九条に基づくものであった。

二〇〇九年一月二七日の決定により、サン・マリノ当局はこの要請を受け入れ、サン・マリノにおけるすべての銀行、信用機関、信託会社（以下「銀行等」という。）について、掲名された口座およびSMIにトレースできる口座に係る銀行取引情報の取得を命じた。この命令には、これらの文書の写しをとることや、電子媒体情報の取得手続、保管の手続など、執行の方法がくわしく記載されていた。

二〇一〇年四月二六日、サン・マリノ当局は、SMIとの間で受託合意 (aperto posizioni fiduciarie) を行っていたイタリア国民一四五二名に対し、上記決定を通知することを命じた。二〇一一年一月二四日、申立人であるMN氏は、通知を受けた。MN氏がサン・マリノ当局に不服申立てを行ったが、刑事手続の直接の名宛人ではないなどの理由で退けられた。そこで、欧州人権条約六条（公正な裁判を受ける権利）、八条、一三条の違反を欧州人権裁判所に申し立てた。これが本件である。

条約八条に関する申立人の主張は、二〇〇九年一月二七日の決定が不明確かつ広範であって比例原則に反し正当な目的のためのものとはいえない（パラ57）、どの文書を差し押さえるかにつき捜査当局に対し実質的に無限定の裁量を与えている（パラ58）、差し押さえを正当化するだけの差し迫った一般的利益の必要がない（パラ59）、申立人に争う当事者適格がないとした国内裁判所の判断が形式的すぎる（パラ60）などというものであった。

3 判旨の概要

欧州人権裁判所は、本件の主な申立てが条約八条に関するものであると判断し、条約八条の適用を検討する(パラ25)。受理可能性について論じたのち(パラ26からパラ56)、本案について次の判断を示した(パラ57以下)。

まず、条約八条に関する一般論として、介入が条約八条に違反しないためには、三つの要件をみたすことが必要である(パラ71)。

- 「法律に基づき」
- 八条二項に定める正当な目的
- 「民主的社会において必要」

本件は、「法律に基づき」という要件をみたす(パラ74)。また、犯罪の防止、他の者の権利および自由の保護、国の経済的福利という正当な目的のため、という要件もみたす(パラ75)。

問題は、本件で「民主社会において必要」という要件がみたされているか否かである(パラ76)。本件の二〇〇九年一月二七日の決定の範囲は広く、イタリアでの刑事手続の対象でなく明白な嫌疑が示されていない申立人にも影響している(パラ77)。ここで裁判所が審査しなければならないのは、申立人が措置を争うために「実効的支配」(effective control)を有していたかどうかである(パラ78)。本件では、申立人が二〇〇九年一月二七日の決定を知ったのは二〇一一年一月二四日の通知によつてであり、一年以上あとのことである(パラ79)⁽²³⁾。申立人は国内裁判所で実効的な救済を受けることができず(パラ80から82)、ルール・オブ・ローの下で市民が権利を有する「実効的支配」を欠くか

ら、「民主的社會において必要」な干渉であるとはいえない（パラ83）。

以上から、本件の干渉は条約八条に違反する（パラ84）。

このように判断して、欧州人権裁判所は、非金銭的損害として三〇〇〇ユーロと税額、申立費用として一万五〇〇〇ユーロと税額、および利子相当額の賠償を、サン・マリノ政府に命じた。

4 コメント

この事件では、何よりも、結論として条約八条違反を認めたことが注目される。条約八条に関する一般論は先の *Ohymia Investments BV* 事件と共通しており、その一般論を本件の事実関係にあてはめた結果として、条約八条違反としたのである。

三つの点を指摘しておこう。

- 判旨が本件を条約八条違反とした決め手は、「民主的社會において必要」という要件をみたさないといい点にある。本件で特に重要な事実として、申立人が刑事手続で嫌疑をかけられていないため、サン・マリノの国内法上、自らの銀行データの取得とコピーについて争うことができなかった。つまり、手続的セーフガードを欠いていた。この事実が、ルール・オブ・ローの下で必要な実効的支配を欠く、という判断の基礎とされている。なお、実際に申立人に対して通知がされたのは、当初の決定から一年以上もあとのことであった。

- 事実関係をみると、イタリア当局からサン・マリノ当局に対してなされた情報提供要請の範囲が、きわめて広い。もし、本件の事実関係と異なり、情報交換の根拠がOECDモデル租税条約に準拠した二国間租税条約であった

ならば、情報漁り (fishing expedition) に該当するか否かという論点も浮上したのではなかったかとすら思われる。

- 先に引用を省略した部分で、判旨は、銀行文書がパーソナル・データに該当すると明言した。すなわち、本案前の受理可能性を論ずるくだりで、次のように判示した(バラ51)。いわく、「本裁判所は、銀行文書から取り出される情報は疑いなく個人に関するパーソナル・データに該当し、それがセンシティブな情報であるかどうか否かを問わないと考える。しかも、かかる情報はまた職業的やりとりにも関係しうるのであって、『私生活 (private life)』の概念から職業的または事業的性質を有する活動を排除することを正当化する理由は原則として存在しない(引用略)。したがって本件には『私生活』の概念があてはまる。」この点は、この判決の興味深い点であると指摘されている。⁽²⁴⁾

五 刑事手続からの流用と防御権—WebMindlicences Kf. 事件

1 欧州司法裁判所の新たな先決裁定

欧州人権裁判所が上述の判断を下す中で、今度は、欧州司法裁判所が先決裁定を下した。二〇一五年二月一七日の WebMindlicences Kf. 事件⁽²⁵⁾である。

事案はハンガリーの付加価値税に関するものである。主に問題とされたのは、Halifax 事件以来問題とされている濫用法理の適用⁽²⁶⁾、および、刑事手続において機密に取得した情報を課税当局が利用することの可否である。このうち後者の問題に関して、欧州司法裁判所は結論として情報の利用を許容したのであるが、先の Sison 事件とやや異なる

るニュアンスの判断を示している。以下、この点を中心にみていこう。

2 事実関係

WebMindlicences Kft.社（以下「WML」という）は、二〇〇九年にハンガリーで登記された会社であり、すべての資本をその経営者によって保有されていた（パラ20⁽²⁷⁾）。二〇〇九年九月一日、WMLは、ポルトガルの会社からノウハウを無償で取得した。このノウハウは、ウェブサイト上でエロティックな双方向視聴覚サービスを全世界の個人に提供することを可能にするものであった。同日、WMLは、このノウハウを、ポルトガルのマデイラで設立された会社にライセンス供与した。

二〇一三年一〇月八日、ハンガリー課税当局は、WMLに対して、付加価値税と罰金、遅延損害金の納付を命じた（パラ21）。その理由とするところは、WMLからマデイラの会社に対するノウハウの移転は真正な経済的取引に合致せず、ノウハウは依然としてWMLが使用しているというものであった。この決定はのちに一部修正された。ハンガリー課税当局は、WMLが、ポルトガル租税法よりも不利なハンガリー租税法を回避することを目的として権利の濫用（*abuse of rights*）を行ったと、こう見解をとった（パラ22）。

WMLが出訴。WMLの不服は、ハンガリー課税当局が、WMLに対して公開されていない並行刑事手続の過程で電気通信を傍受し電子メールを取得することで、WMLの知らないところで得られた証拠を用いたという点にあった（パラ23）。

これを受けて、ハンガリー国内裁判所が欧州司法裁判所に先決裁定を求めたのが、本件である。争点二〇から二五

において、終結していない刑事手続で納税者不知のまま取得された証拠を利用できるか否かを問題としている（パラ61）。問題は、欧州人権条約八条と、EU基本権憲章七条・八条・五二条に違反するかどうかである（パラ62）。

欧州司法裁判所は、証拠利用を原則として肯定した上で、国内裁判所は比例原則違反の有無について審理すべきであるとされた。以下、判旨をみていこう。

3 判旨の概要

（1）刑事手続と行政手続

まず、判旨は、次の三点を指摘した上で、刑事手続で得られた証拠を行政手続で用いることを原則として肯定する。

- 濫用行為の有無は国内法上の証拠法にそくして検討しなければならないが、かかる証拠法はEU法の効果をそこなってはならない（パラ65）。

- EU法秩序で保障される基本権はEU法のすべての状況に適用される（パラ66）。

- 濫用行為があった場合の付加価値税の調整は付加価値税指令の実施に該当するから、EU基本権憲章五一条一項にいうEU法の実施にあたる（パラ67）。

この三点の帰結として、終結していない並行刑事の文脈で取得した証拠を行政手続の文脈で利用して付加価値税に関する濫用行為の存在を証明することが、課税当局には許容されている。ただし、EU基本権憲章によって保障されている権利が保障されている限り、そうである（パラ68）。

(2) EU基本権憲章と欧州人権条約

次に、判旨は、EU基本権憲章七条の解釈に論を進め、欧州人権条約八条一項の解釈があてはまるとする。

- EU基本権憲章五二条一項により、同憲章が保障する権利については、これを法律で定め、その本質を尊重する必要がある。これに対する制約は比例原則に従う必要がある(パラ69)。
- EU基本権憲章七条の私生活および家族生活の尊重に関する規定は、欧州人権条約八条一項について欧州人権裁判所の判例法が解釈するところと同一の意味と範囲を有する(パラ70)。
- 欧州人権裁判所の判例上、電気通信の傍受は欧州人権条約八条一項の「干渉」に該当するから、EU基本権憲章七条に規定する権利の制約にあたる(パラ71)。
- これと同じことは、自然人の職業的または事業上の敷地または事業会社の敷地において実施された搜索の過程で電子メールを差し押さえる場合にも、あてはまる(パラ72)。

(3) 権利制約の許容性の検討

以上を踏まえ、判旨は、権利制約の許容性について検討する。

制約が可能であるのは、それが法律に基づくものであり、比例原則に適合し、EUの一般的利益の目標を真正に達成する必要なものである場合のみである(パラ73)。

- 比例原則について、当裁判所の先例は、付加価値税の正確な賦課徴収と脱税の防止を保障するために必要な範囲を超えてはならないというものである(パラ74)。本件では、刑事手続において電子通信の傍受と電子メールの差

し押さえがされており、この手続について審査する（パラ75）。この点、刑事手続における捜査は、EUが承認する一般的利益の目標を達成する目的を有している（パラ76）。

- 捜査手続の必要性について、本件では、裁判所の許可なくして電子メールが差し押さえられていた。事前の裁判所による許可がない場合、厳格な法的枠組みと厳格な制約が必要である。かかる差し押さえがEU基本権憲章七条に適合するのは、国内の法と実務が濫用と恣意に対する「適切かつ効果的なセーフガード（adequate and effective safeguards）」を設けている場合のみである（パラ77）。

- この点を審査するにあたり、国内裁判所は、事前の許可手続の欠如が、事後的な司法審査により相殺されているかどうかを検討する必要がある（パラ78）。

（4） 国内裁判所がなすべきこと

判旨はさらにいくつかの点を論ずるが、それらについてはコメントの中で言及する。ここでは、判旨が結論としてハンガリーの裁判所に対して回答を示している点のみをみておこう。

判旨は次のように結論している。

- 終結していない並行刑事手続の文脈で、たとえば電子通信傍受と電子メール差し押さえという手段で、納税義務者が知らないまま得られた証拠によって、付加価値税に係る濫用行為を課税当局が証明することは許容されるが、それはEU法が保障する権利を侵害しない限りにおいてである（パラ90）。

- 国内裁判所は、EU基本権条約七条、四七条、五二条一項に基づき、次の三点を審査しなければならない。(1)電

気通信傍受と電子メール差し押さえが法律に基づいており刑事手続上必要であったか否か。(2)かかる手段によって取得された情報を課税当局が利用することが法律に基づいており必要であったか否か。(3)防御権尊重の一般原則に従い、納税義務者が行政手続で当該証拠にアクセスを有しており聴聞を受ける機会を有していたか否か。これらの審査の結果、EU基本権条約七条の違反があった場合、かかる証拠は排除しなければならない。また、国内裁判所がかかる審査を行う権能を与えられていない場合も、証拠を排除しなければならない(パラ91)。

4 コメント

この判決について注目すべきは、二〇一三年当時のSabou事件における判断との違いである。事案自体がSabou事件とやや異なり、本件では、刑事手続において取得した情報の課税目的での利用が問題となっている。欧州司法裁判所は原則としてこれを肯定したのであるが、EU基本権条約七条(その内容は欧州人権条約八条一項と同じと判示されている)という基本権の観点からの制約が存在することを明言した。今後の展開を予感させるものであり、一定の範囲で軌道修正を行いつつあると読むこともできる。

判旨は、納税者の防御権を重視している。本件のWMLが自然人でないため、パーソナル・データの保護を受けるわけではないと判示しつつも(パラ79)、当局による恣意的介入からの保護を受けるという解釈を示す(パラ81)。そこで重視されるのが防御権(rights of the defence)である(パラ84)。

この防御権に関する判示部分において、判旨はSabou事件を引用する(パラ84)。いわく、「利益に大きな影響を及ぼす決定の名宛人は、当局が決定の根拠とする情報に関して効果的に自らの見解を知らせることができる地位に置か

なければならない。加盟国の当局は、EU法の範囲内の決定を行う場合にはかかる義務に服するのであり、このことは、適用されるEU立法がかかる手続的要件を明定していない場合においてもそうである(Sabou事件の判決、パラグラフ38および引用判例)。」

ここからは、軌道修正を読みとることができる。二〇一三年のSabou事件では、条約に書いていない以上、調査段階では防御権を考慮する必要がないとしていた。これに対し、二〇一五年の本件では、条約に書いていないとしても、防御権に関する一般原則を考慮する必要があるとしたのである。しかも、防御権が保障されていない場合には、その帰結として証拠排除がされると判示している。

六 結論と展望

1 結論

欧州司法裁判所がSabou事件で示した調査段階と争訟段階の区別は、税務調査の過程で各国課税当局間の情報交換がなされる場合の手続保障を原則として不要とする意味をもっていた。しかし、二〇一五年に下された欧州人権裁判所の判決は、必ずしもこの区別によっていない。すなわち、Othymia Investments BV事件では、明示的にSabou事件に言及した上で、この区別によらずに結論を導いた。また、M.N. and Others事件では、実効的な救済手段が確保されていない場合について、欧州人権条約八条違反を認めた。この中で、欧州司法裁判所は、WebMindLicenses Kft.事件において、刑事手続からの情報流用を許容しつつ、防御権の保障につきSabou事件とややニュアンスの異なる

る判示を行っている。

2 展望

ひるがえって日本法の現況をみると、課税当局が国際的な情報交換を行う場合には、関係者に対する通知の規定すら設けられていない。本稿でみたいいくつかの判決の事実関係では、通知によりはじめて事態の推移を知り、不服を申し立てていた。しかも、欧州人権条約のような基本権保障ルールと、その違反につき救済を申し立てることのできる制度的担保があるため、判決が産み出され、微修正を重ねながら展開していく。まず、日本の法律家は、EU法がこのような展開をみせているという事実を認識すべきであろう。

このような比較法的知見から何をくみとるべきかは、その次の検討課題である。もともと、欧州と日本では制度的な違いが大きい。欧州人権条約やEU基本権憲章には、EU人権「政策」のドライバーとして用いられる側面もある。本稿でとりあげた諸判決についても、「極東の島国」たる日本の観点から慎重に意義と射程をみきわめる必要がある。しかしそれにしても、欧州では、手続保障と適正課税との均衡ある法形成を求めて、苦労を重ねている。その苦労は、本稿でみたいいくつかの具体例が示すとおりである。このような営みには、課税目的の情報交換について基本権を意識することの少ない日本法の現況に照らして、参考にすべき点がある。⁽²⁸⁾

(1) 増井良啓「租税手続法の国際的側面」宇賀克也・交告尚史編『現代行政法の構造と展開 小早川光郎先生古希記念』一九九頁(二〇一六年)。

(2) 大野雅人「納税者の基本的権利の実際上の保護」(FA2015年総会の議題2)「租税研究七九五号二二四頁(二〇一六年)。

- (3) 訳文は岩沢雄司編『国際条約集2016年版』三七〇頁(二〇一六年)による。
- (4) 小畑郁『ヨーロッパ地域人権法の憲法秩序化』一四頁(二〇一四年)。
- (5) 庄司克宏『新EU法基礎篇』二〇一頁(二〇一三年)。松宮孝明『刑事法上の人権保障に関する欧州人権条約とEU基本権憲章との関係』立命館法学三三三号一七四頁(二〇〇九年)は、「EU基本権憲章は、加盟国の違反に対して直接の制裁権限をもつ欧州裁判所ないし欧州司法裁判所(ルクセンブルク)によって担保されている。つまり、判決は、加盟国に対して直接の拘束力をもつのである。」と述べる。さらに参照、中西優美子『EU法』四四頁(二〇一二年)、M・ヘルデーゲン(中村匡志訳)『EU法』一一五頁(二〇一三年)。
- (6) 庄司・前掲注(5)・三二九頁。
- (7) 伊藤洋一『EU基本権憲章の背景と意義』法律時報七四卷四号二二頁、二六頁(二〇〇二年)。
- (8) 中村民雄・須網隆夫編著『EU法基本判例集(第2版)』(二〇一〇年)、中西優美子『EU権限の判例研究』(二〇一五年)。
- (9) 戸波江二・北村泰三・建石真公子・小畑郁・江島晶子『ヨーロッパ人権裁判所の判例』(二〇〇八年)、芹田健太郎・棟居快行・薬師寺公夫・坂元茂樹編集代表『講座国際人権法1 国際人権法と憲法―国際人権法学会15周年記念―』(二〇〇七年)。
- (10) 金子宏『租税法(第21版)』四九三頁注(一)の文献を参照。
- (11) Jiří Šabou v. the Czech Republic, Case C-276/12, 22 Oct. 2013.
- (12) José Manuel Calderón Carrero and Alberto Quintas Seara, The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures, Bulletin for International Taxation Vol.68, No.9(2014) 498.
- (13) 増井・前掲注(1)・二〇八頁。
- (14) 増井良啓「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換―CRSが意味するもの―」論究ジュリスト一四号二一八頁(二〇一五年)。
- (15) Othymia Investments BV v. the Netherlands, no.75292/10, 16 June 2015.
- (16) この引用は、前掲注(15)の判決文に付されたパラグラフ番号に対応する。以下この節の判決紹介において同じ。
- (17) Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen Art. 5 (2).

- (18) 小畑・前掲注(4)・二二三頁。
- (19) Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation.
- (20) Philip Baker, Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice), *European Taxation*, August 2016, 342, at 348.
- (21) M.N. and Others v. San Marino, no. 28005/12, 7 July 2015.
- (22) 前掲注(21)の判決文に付されたパラグラフ番号に対応する。以下この節の引用表記において同じ。
- (23) 判旨は通知を命じてから一年以上であるとするが、それでは計算が合わない。通知を命じたのは二〇一〇年四月二六日であり、二〇一一年一月二四日まででは九カ月に満たないからである。
- (24) Overview of the Case-Law of the European Court of Human Rights 2015, 83 (2015).
- (25) WebMindLicences Kft. v. Hungary, C-419/14, 17 Dec. 2015.
- (26) 今村隆『租税回避と濫用法理―租税回避の基礎的研究―』一七八頁(二〇一五年)。
- (27) 以下、パラグラフ引用は、前掲注(25)の判決文による。
- (28) 本稿は科研費課題番号16K03281の成果の一部である。