Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 4 juni 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Unionsrättsliga principer – Iakttagande av rätten till försvar – Skatteförfarande – Utövande av rätten till avdrag för mervärdesskatt – Nekad rätt till avdrag på grund av påstått olämpligt handlande från den skattskyldiges leverantörers sida – De nationella skattemyndigheterna har utfärdat ett administrativt beslut utan att ge den berörda skattskyldiga personen tillgång till de uppgifter och handlingar som ligger till grund för beslutet – Misstanke om skatteundandragande – Nationell praxis som innebär att andra styrkande handlingar än fakturan måste företes för att det ska föreligga en rätt till avdrag – Tillåtlighet”

I mål C-430/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Cluj (Domstolen i första instans i Cluj, Rumänien), genom beslut av den 15 maj 2019, som inkom till domstolen den 3 juni 2019, i målet

SC C.F. SRL

mot

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan (referent), samt domarna L. Bay Larsen och C. Toader,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– SC C.F. SRL, genom T. D. Vidrean-Căpușan och D. F. Pașcu, avocați,

– Rumäniens regering, inledningsvis genom E. Gane, A. Rotăreanu och C.-R. Canțăr, därefter genom E. Gane och A. Rotăreanu, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar och de principer som reglerar medlemsstaternas tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SC C.F. SRL. (nedan kallat CF) å ena sidan, och Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (regional förvaltningsmyndighet för offentliga finanser i M., Rumänien) (nedan kallad förvaltningsmyndigheten) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i C., Rumänien, nedan kallat generaldirektoratet) å den andra, angående en begäran om ogiltigförklaring av de skattebeslut varigenom CF påförts ytterligare förpliktelser i fråga om mervärdesskatt och bolagsskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 178 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.”

Rumänsk rätt

4 I artikel 11.1 i Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om införande av skattelagen) av den 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 688 av den 10 september 2015) (nedan kallad skattelagen), föreskrivs att vid fastställandet av beloppet av en skatt, en avgift eller en obligatorisk social avgift kan skattemyndigheten bortse från en transaktion som saknar ekonomiskt syfte och justera transaktionens skattemässiga effekter, alternativt omklassificera en transaktion eller aktivitet för att återspegla transaktionens eller aktivitetens ekonomiska innebörd.

5 I artikel 25.1 i skattelagen föreskrivs att vid fastställandet av skatteresultatet ska kostnader som uppkommit i syfte att bedriva ekonomisk verksamhet, inklusive sådana kostnader som regleras i gällande lagstiftning, samt registreringsavgifter, avgifter och bidrag till handels- och industrikamrar, arbetsgivarorganisationer och fackföreningar, anses utgöra avdragsgilla kostnader.

6 I artikel 299.1 a i nämnda lag föreskrivs en skyldighet för den beskattningsbara personen att, för ingående mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas, inneha en faktura och, i vissa särskilt angivna fall, bevis på att betalning har skett.

7 I artikel 6.1 och 6.2 i Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (lag nr 207 om skatterättsligt förfarande), av den 20 juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 547 av den 23 juli 2015), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskrivs följande:

”1. Inom ramen för sin behörighet får skattemyndigheten, medelst lagstadgade bevismedel, bedöma huruvida vissa skattemässiga förhållanden är relevanta, och anta ett avgörande grundat på lagbestämmelser och en fullständig bedömning av samtliga faktiska omständigheter som är av betydelse i det enskilda fallet vid tidpunkten för antagandet av ett beslut. Vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning ska skattemyndigheten beakta det skriftliga yttrande som den behöriga skattemyndigheten har riktat till den berörda skattskyldiga personen inom ramen för sin rådgivande och upplysande verksamhet, samt den lösning som skattemyndigheten i ett skattebeslut eller en domstol förordat i ett tidigare slutligt avgörande avseende jämförbara omständigheter rörande samma skattskyldiga person. För det fall att skattemyndigheten konstaterar att det föreligger skillnader mellan den skattskyldiges skattemässiga situation och de uppgifter som beaktats i ett skriftligt yttrande eller ett skattebeslut rörande denna skattskyldiga person, får skattemyndigheten komma till ett avgörande som motsvarar den faktiska skattemässiga situationen och skattelagstiftningen, med iakttagande av skyldigheten att skriftligen uppge skälen till varför den väljer att frångå det tidigare yttrandet.

2. Skattemyndigheten ska utöva sin rätt till skönsmässig bedömning inom gränserna för vad som är lämpligt och skäligt, genom att säkerställa en rimlig balans mellan det eftersträvade målet och de medel som nyttjas för att uppnå detta mål.”

8 I artikel 9 i skatteförfarandelagen, med rubriken ”Rätt att bli hörd”, föreskrivs följande i punkt 1:

”Innan skattemyndigheten antar sitt beslut ska den skattskyldiga personen ges möjlighet att yttra sig över de fakta och omständigheter som är relevanta för antagandet av beslutet.”

9 I artikel 46 i skatteförfarandelagen, med rubriken ”Innehåll och motivering av skattebeslut”, föreskrivs följande i punkt 2:

”Skattebeslut i pappersform ska innehålla följande uppgifter:

…

j) uppgifter om hörande av den skattskyldiga personen.”

10 Artikel 49 i nämnda lag, med rubriken ”Ogiltighet av skattebeslut”, har följande lydelse:

”1. Skattebeslutet är ogiltigt för det fall att:

a) det har antagits i strid med lagbestämmelser avseende behörighet,

b) det inte innehåller någon uppgift om namn, förnamn och befattning för skattemyndighetens representant, namn, förnamn eller beteckning för den skattskyldige, föremålet för beslutet, alternativt skattemyndighetens representants underskrift, med förbehåll för det undantag som föreskrivs i artikel 46.6, samt den utfärdande skattemyndigheten.

c) det är behäftat med ett allvarligt och uppenbart fel. Skattebeslutet är behäftat med ett allvarligt och uppenbart fel när de skäl som låg till grund för dess antagande innehåller så allvarliga brister att beslutet inte skulle ha antagits för det fall att dessa skäl inte hade beaktats innan eller under det att beslutet antogs.

2. Den behöriga skattemyndigheten eller den myndighet som handlägger klagomål kan, på begäran eller ex officio, fastställa att beslutet är ogiltigt. För det fall att den behöriga skattemyndigheten finner att skattebeslutet är ogiltigt ska den anta ett beslut härom som ska delges den skattskyldige.

3. Skattebeslut som strider mot andra lagbestämmelser än de som avses i punkt 1 kan ogiltigförklaras. Bestämmelserna i artikel 50 ska gälla i tillämpliga delar."

11 I artikel 278.1 i nämnda lag föreskrivs följande:

"Ett administrativt klagomål medför inte uppskov med verkställigheten av skattebeslutet."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 CF är ett rumänskt bolag bildat 2008, vars verksamhet huvudsakligen består i skogsbruk. Från den 29 augusti 2016 till den 13 april 2017 genomförde förvaltningsmyndigheten skattekontroller hos bolaget, dels avseende bolagsskatt för perioden från den 1 januari 2011 till den 31 december 2016, dels avseende mervärdesskatt för perioden från den 1 mars 2014 till den 31 december 2016.

13 Denna skattekontroll avbröts under sex månader för att generaldirektoratet, som ansvarar för bedrägeribekämpning, skulle kunna genomföra en utredning, i vilken åklagarmyndigheten vid Tribunalul Cluj (Domstolen i första instans i Cluj, Rumänien) deltog. Utredningen avslutades genom ett beslut om avskrivning.

14 I sin skattekontrollrapport uppgav förvaltningsmyndigheten att transaktionerna mellan CF och två av dess leverantörer var fiktiva, eftersom dessa två leverantörer – som var mikroföretag och därför omfattades av en skattesats på tre procent av omsättningen, medan skattesatsen för CF var 16 procent – inte hade teknisk och logistisk kapacitet att tillhandahålla de tjänster som de hade fakturerat CF för.

15 CF:s juridiska ombud ombads inkomma till förvaltningsmyndighetens kontor för att erhålla en kopia av denna skattekontrollrapport.

16 CF bestred skattekontrollrapporten och begärde att få tillgång till samtliga handlingar i det administrativa ärendet. Bolaget uppgav att det vid tidpunkten för skattekontrollen inte hade underrättats om hur brottsutredningen kunde påverka skattemyndighetens kontroll.

17 Skattemyndigheten avslog CF:s klagomål, varvid CF väckte talan vid den hänskjutande domstolen, det vill säga Tribunalul Cluj (Domstolen i första instans i Cluj).

18 Den hänskjutande domstolen har påpekat att den rumänska skattemyndigheten anser att CF är ansvarigt för sina leverantörers felaktiga skattemässiga beteende. Enligt skattemyndigheten berodde den omständigheten att transaktionerna mellan CF och dessa leverantörer ansågs vara fiktiva på att CF inte kunde förete några andra styrkande handlingar än en faktura. Enligt rumänsk lagstiftning är fakturan emellertid den enda styrkande handling som den skattskyldige är skyldig att förete för att kunna utöva sin avdragsrätt, såväl vad gäller mervärdesskatt som bolagsskatt.

19 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att det är omöjligt att fastställa på vilket sätt förvaltningsmyndighetens skattekontroll påverkades av den utredning som generaldirektoratet – som ansvarar för bedrägeribekämpning – genomfört. Nämnda domstol har inte heller kännedom om de omständigheter som föranledde skattemyndigheterna att anse att de kommersiella transaktioner som ägt rum mellan CF och dess leverantörer var fiktiva.

20 Mot denna bakgrund beslutade Tribunalul Cluj (Domstolen i första instans i Cluj) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Kan och ska ett skattebeslut som har utfärdats gentemot en enskild uttryckligen ogiltigförklaras mot bakgrund av principen om iakttagande av rätten till försvar, såsom den hittills har definierats i unionsrättslig praxis …, för det fall att detta rättssubjekt inte har beretts möjlighet att få tillgång till de uppgifter som legat till grund för detta beslut, när det i beslutet hänvisas till vissa uppgifter i ärendehandlingarna?

2) Utgör principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och likvärdighet hinder för att ett bolag utövar rätten till avdrag av mervärdesskatt och bolagsskatt, när bolaget uppvisar ett oklanderligt skattemässigt beteende men nekas rätt att göra avdrag för bolagsskatt på grund av att bolagets leverantörer har uppvisat ett skattemässigt beteende som påstås vara inkorrekt på grundval av faktorer såsom brist på personal och transportmedel, trots att skattemyndigheten inte har inkommit med bevis för att det förekommit några aktiviteter ur vilka de berörda leverantörernas skattemässiga eller straffrättsliga ansvar kan härledas?

3) Är nationell praxis som innebär att rätten att dra av mervärdesskatt och bolagsskatt villkoras av att den skattskyldiga personen kan förete andra styrkande handlingar än en faktura, såsom ett kostnadsförslag eller en lägesrapport, trots att ett krav på sådana ytterligare handlingar inte uppställs klart och tydligt i den nationella skattelagstiftningen, förenlig med unionsrätten?

4) Är det, mot bakgrund av domen av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), möjligt att anse att fråga är om skatteundandragande när en skattskyldig person köper varor och tjänster från en annan skattskyldig person som omfattas av ett annat skatterättsligt regelverk än den förstnämnda personen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till prövning

21 Den rumänska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning, både mot bakgrund av artikel 94 i domstolens rättegångsregler och med beaktande av att det saknas relevanta unionsrättsliga bestämmelser vad gäller den del av det nationella målet som avser bolagsskatt.

22 I detta avseende ska det för det första erinras om att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten enligt domstolens fasta praxis presumeras vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den samt för att kunna förstå skälen till att den nationella domstolen anser att den behöver ha svar på dessa frågor för att kunna avgöra målet (dom av den 12 december 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

23 Då beslutet om hänskjutande utgör grunden för förfarandet för begäran om förhandsavgörande vid EU-domstolen enligt artikel 267 FEUF måste den nationella domstolen, i själva beslutet, klargöra den faktiska och rättsliga bakgrunden till det nationella målet och åtminstone i någon mån förklara varför

den begär tolkning av just de angivna unionsbestämmelserna samt redogöra för det samband som den har funnit föreligga mellan dessa bestämmelser och den i det målet tillämpliga nationella lagstiftningen. Dessa kumulativa krav på innehållet i en begäran om förhandsavgörande framgår uttryckligen av artikel 94 i domstolens rättegångsregler (dom av den 12 december 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

24 Vad närmare bestämt gäller de krav som anges i artikel 94 i rättegångsreglerna, kan det konstateras att förevarande begäran om förhandsavgörande innehåller de väsentliga faktiska omständigheterna och hänvisar till innehållet i såväl unionsrättsliga som nationella bestämmelser som kan vara tillämpliga i det nationella målet.

25 Vad för det andra gäller den del av det nationella målet som rör bolagsskatt, erinrar domstolen om att 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 (dom av den 24 oktober 2019, Belgische Staat, C-469/18 et C-470/18, EU:C:2019:895, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

26 Det är således motiverat att EU-domstolen tolkar unionsbestämmelser i rent inhemska situationer när unionsbestämmelserna genom nationell rätt har blivit tillämpliga på sådana situationer på ett direkt och ovillkorligt sätt, för att säkerställa att dessa bestämmelser behandlas på samma sätt i inhemska situationer och i situationer som omfattas av unionsrätten (dom av den 24 oktober 2019, Belgische Staat, C-469/18 et C-470/18, EU:C:2019:895, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

27 Den hänskjutande domstolen har preciserat att det förhåller sig så i förevarande fall vad gäller den del av det nationella målet som avser bolagsskatt. Mot bakgrund av ovanstående överväganden finner domstolen således att förevarande begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning.

Den första frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar ska tolkas så, att om en beskattningsbar person, inom ramen för nationella administrativa förfaranden för kontroll och fastställande av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, inte har haft möjlighet att få tillgång till de uppgifter som finns i ärendehandlingarna och som har beaktats vid antagandet av ett administrativt beslut varigenom denna person ålagts ytterligare skattemässiga skyldigheter, innebär denna princip att beslutet ska ogiltigförklaras.

29 Härvidlag erinrar domstolen om att iakttagande av rätten till försvar utgör en allmän unionsrättslig princip som är tillämplig så snart en myndighet avser att gentemot en person vidta en åtgärd som går denna person emot. Denna allmänna princip är tillämplig i situationer där myndigheterna underkastar skattskyldiga personer ett skattekontrollförfarande, för att säkerställa att mervärdesskatt kan uppbäras i sin helhet inom den berörda medlemsstaten och för att bekämpa skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkterna 26 och 27, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 40).

30 Iakttagandet av rätten till försvar inbegriper ett iakttagande av rätten att bli hörd, vilken innebär att var och en garanteras en möjlighet att på ett meningsfullt och effektivt sätt framföra sin ståndpunkt under det administrativa förfarandet och innan ett beslut antas som kan påverka hans eller hennes intressen på ett ogynnsamt sätt. Det följer av domstolens praxis att regeln om att den person till vilken ett

negativt beslut är riktat ska ges möjlighet att yttra sig innan beslutet antas syftar till att bereda den behöriga myndigheten tillfälle att på ett meningsfullt sätt beakta samtliga relevanta uppgifter. Regeln syftar särskilt till att den berörda personen ska kunna rätta till fel eller göra gällande uppgifter avseende sin personliga situation som ger stöd för att beslutet ska antas, att det inte ska antas eller att det ska ges ett visst innehåll, så att ett effektivt skydd av den berörda personen kan säkerställas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

31 Även om de nationella skattemyndigheterna inte har någon allmän skyldighet att ge tillgång till samtliga handlingar i de akter som de förfogar över eller att på eget initiativ kommunicera de handlingar och uppgifter som ligger till grund för det planerade beslutet, förhåller det sig likväl så, att en enskild i administrativa förfaranden för kontroll och för fastställande av mervärdesskatteunderlaget måste ha möjlighet att på begäran få tillgång till den information och de handlingar som finns i ärendehandlingarna och som myndigheten kommer att beakta när den antar sitt beslut, om inte mål av allmänintresse motiverar att tillgången till denna information och dessa handlingar begränsas (dom av den 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkterna 32 och 39).

32 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen påpekat att de nationella skattemyndigheterna har vägrat att underrätta den beskattningsbara personen om sådana relevanta upplysningar som denne begärt inom föreskriven tid, men utan att hänvisa till något mål av allmänintresse som motiverar en sådan vägran.

33 I detta sammanhang söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida det åligger den att ogiltigförklara det förvaltningsbeslut varigenom den beskattningsbara personen påförts ytterligare skattemässiga skyldigheter.

34 I detta hänseende ska det erinras om att när varken villkoren för att iaktta rätten till försvar eller följderna av att dessa rättigheter åsidosätts fastställs i unionsrätten, regleras dessa villkor och följder av nationell rätt, under förutsättning att de sålunda antagna bestämmelserna motsvarar dem som gäller för enskilda i jämförbara situationer som omfattas av nationell rätt (likvärdighetsprincipen) och inte medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionens rättsordning (effektivitetsprincipen) (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 et C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 75).

35 Vad närmare bestämt gäller effektivitetsprincipen har domstolen slagit fast att den inte medför ett krav på att ett ifrågasatt beslut, som antagits i strid med rätten till försvar, ska ogiltigförklaras i varje fall. För att ett åsidosättande av rätten till försvar ska leda till ogiltigförklaring av ett beslut som antagits till följd av ett administrativt förfarande krävs nämligen att förfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om denna brist inte hade förekommit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkterna 78 och 79).

36 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma i vilken mån skattekontrollförfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om CF hade kunnat få tillgång till ärendehandlingarna under det administrativa förfarandet.

37 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar ska tolkas så, att om en beskattningsbar person, inom ramen för nationella administrativa förfaranden för kontroll och fastställande av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, inte har haft möjlighet att få tillgång till de uppgifter som finns i ärendehandlingarna och som har beaktats vid antagandet av ett administrativt beslut varigenom denna person ålagts ytterligare skattemässiga skyldigheter, och den domstol där målet anhängiggjorts konstaterar att om denna brist inte hade förekommit hade förfarandet kunnat leda till ett annat resultat, innebär denna princip att beslutet ska ogiltigförklaras.

Den andra, den tredje och den fjärde frågan

38 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra, den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida de principer som reglerar medlemsstaternas tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, i synnerhet principen om skatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen, ska tolkas så, att när de nationella skattemyndigheterna endast hyser obestyrkta misstankar om huruvida ekonomiska transaktioner som framgår av en faktura faktiskt har genomförts, utgör dessa principer hinder för att den beskattningsbara person som fakturan ställts till nekas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt om vederbörande inte kan förete andra styrkande handlingar – utöver nämnda faktura – för att de genomförda transaktionerna faktiskt har genomförts.

39 Det ska inledningsvis preciseras att det ankommer uteslutande på den hänskjutande domstolen att bedöma vilken inverkan domstolens tolkning av dessa frågor har på den del av det nationella målet som avser bolagsskatt.

40 Det följer av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor eller tjänster som används för deras beskattade transaktioner, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet en naturlig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

41 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

42 Bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Följaktligen ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk (dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34).

43 Så är fallet när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett skatteundandragande, men även när en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom ett förvärv, deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt. En beskattningsbar person får således endast nekas avdragsrätt om det av objektiva omständigheter framgår att den beskattningsbara personen, som tillhandahållits de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att denne, genom att förvärva dessa varor eller tjänster, deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35).

44 Det ankommer på den behöriga nationella skattemyndigheten att med beaktande av objektiva kriterier, och utan krav på att fakturamottagaren utför kontroller som inte åligger vederbörande, visa att mottagaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett undandragande av mervärdesskatt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14,, EU:C:2015:719, punkt 50).

45 Eftersom unionsrätten inte innehåller några regler om hur bevisupptagningen ska gå till vid misstanke om mervärdesskatteundandragande, ska dessa objektiva omständigheter fastställas av skattemyndigheten i enlighet med bevisreglerna i nationell rätt. Dessa regler får dock inte inverka menligt på unionsrättens verkan och de måste vara förenliga med de rättigheter som säkerställs genom unionsrätten, särskilt genom Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

46 Härvidlag ska det erinras om att avgörandet av vilka åtgärder som i ett enskilt fall rimligen kan krävas av en skattskyldig person som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt, för att vederbörande ska försäkra sig om att dennes transaktioner inte ingår i ett skatteundandragande som en näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till, beror huvudsakligen på omständigheterna i det enskilda fallet (dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 51).

47 Även om en sådan skattskyldig person, för det fall att det förekommer något som ger fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande, skulle kunna se sig tvingad att skaffa upplysningar om den näringsidkare från vilken vederbörande avser förvärva varor eller tjänster, för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet, kan den behöriga nationella skattemyndigheten likväl inte på ett generellt sätt kräva att denna skattskyldiga person dels ska kontrollera att den som utfärdat fakturan som är hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten begärs förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och att fakturautfärdaren har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels kunna förete handlingar som styrker detta (dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 52).

48 Eftersom artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet inte innehåller något krav på att sådana ytterligare handlingar ska företes, och ett sådant krav skulle kunna påverka utövandet av avdragsrätten på ett oproportionerligt sätt – och därmed även neutralitetsprincipen – kan den behöriga nationella skattemyndigheten inte generellt kräva att sådana handlingar ska företes.

49 Mot denna bakgrund ska den andra, den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. De principer som reglerar medlemsstaternas tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, i synnerhet principen om skatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen, ska tolkas så, att när de nationella skattemyndigheterna endast hyser obestyrkta misstankar om huruvida ekonomiska transaktioner som framgår av en faktura faktiskt har genomförts, utgör dessa principer hinder för att den beskattningsbara person som fakturan ställts till nekas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt om vederbörande inte kan förete andra styrkande handlingar – utöver nämnda faktura – för att de genomförda transaktionerna faktiskt har genomförts.

Rättegångskostnader

50 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 (sjätte avdelningen) följande:

1) **Den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar ska tolkas så, att om en beskattningsbar person, inom ramen för nationella administrativa förfaranden för kontroll och fastställande av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, inte har haft möjlighet att få tillgång till de uppgifter som finns i ärendehandlingarna och som har**

beaktats vid antagandet av ett administrativt beslut varigenom denna person ålagts ytterligare skattemässiga skyldigheter, och den domstol där målet anhängiggjorts konstaterar att om denna brist inte hade förekommit hade förfarandet kunnat leda till ett annat resultat, innebär denna princip att beslutet ska ogiltigförklaras.

2) **De principer som reglerar medlemsstaternas tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, i synnerhet principen om skatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen, ska tolkas så, att när de nationella skattemyndigheterna endast hyser obestyrkta misstankar om huruvida ekonomiska transaktioner som framgår av en faktura faktiskt har genomförts, utgör dessa principer hinder för att den beskattningsbara person som fakturan ställts till nekas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt om vederbörande inte kan förete andra styrkande handlingar – utöver nämnda faktura – för att de genomförda transaktionerna faktiskt har genomförts.**

Underskrifter