Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 5 juni 2019[1]

**Mål C-189/18**

**Glencore Agriculture Hungary Kft.**
**mot**
**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(begäran om förhandsavgörande från Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern))

”Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 167 – Artikel 168 – Avdragsrätt – Skatteundandragande eller skattebedrägeri – Nationellt förfarande – Bevisbörda – Tillgång till akten – Rätten till försvar – Parternas likställdhet i processen – Rättslig prövning”

## I. Inledning

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (nedan kallat Glencore) har överklagat två beslut av Nemzeti Adó- és Vámhivatal (nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad NST), som nekade avdrag för mervärdesskatt som betalats för vissa inköpta varor på den grunden att Glencore var medvetet om eller borde ha varit medvetet om att företagets leverantörer hade gjort sig skyldiga till skatteundandragande eller skattebedrägeri. I målet vid den nationella domstolen har Glencore bestritt lagligheten i skatteförfarandet vid NST. Företaget har särskilt åberopat en brist på rättvisa och ett åsidosättande av dess rätt till försvar.

2. Den nationella domstol där denna talan har väckts, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern), hyser tvivel om huruvida vissa nationella bestämmelser och praxis är förenliga med unionslagstiftningen. Den hänskjutande domstolen har särskilt begärt förtydliganden av de principer som styr skattemyndigheternas bevisbörda i fråga om att styrka att en beskattningsbar person medverkat till skatteundandragande som dennes leverantörer gjort sig skyldiga till, den beskattningsbara personens rätt att få tillgång till de handlingar som är relevanta för dess försvar samt omfattningen av den prövning som den nationella domstolen ska göra av skattemyndighetens slutsatser och det sätt på vilket denna myndighet har insamlat bevisning.

1 Originalspråk: engelska.

## II. Tillämpliga bestämmelser

### *A. Unionsrätt*

3. I enlighet med artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet),[2] ska ”avdragsrätten … inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”.

4. I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

5. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande: ”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer …”

### *B. Nationell rätt*

6. I 1.3 § a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag XCII om det allmänna skatteförfarandet (nedan kallad lagen om det allmänna skatteförfarandet) föreskrivs följande:

”Vid en granskning av parterna i ett förhållande (avtal, transaktion) som ger upphov till skattskyldighet ska skattemyndigheten behandla varje förhållande som redan har granskats och klassificerats på samma sätt för varje skattskyldig person och ska automatiskt tillämpa vad de funnit beträffande en av parterna vid granskningen av den andra parten.”

7. Enligt 12.1 § och 12.3 § lagen om det allmänna skatteförfarandet har beskattningsbara personer rätt att ta del av handlingar som avser skatteärenden som rör dem. Denna rätt innefattar ”rätten att göra eller begära kopior av alla handlingar som krävs för att de ska kunna hävda sina rättigheter och fullgöra sina skyldigheter”. Beskattningsbara personer får dock inte ta del av bland annat ”någon del av en handling som innehåller sekretessbelagd information i skattehänseende om en annan person, vilken det skulle strida mot lagen att känna till”.

8. I 97.4 § och 97.5 § lagen om det allmänna skatteförfarandet föreskrivs följande:

”4) Skattemyndigheten ska fastställa de relevanta omständigheterna i ärendet och styrka grunden för sina slutsatser när granskningen avslutas, såvida inte den skattskyldige har bevisbördan enligt lag.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

5) Som tillåten bevisning ska särskilt anses handlingar, expertutlåtanden, utsagor av den skattskyldige, dennes företrädare eller anställda, inbegripet sådana som gjorts av andra skattskyldiga personer, vittnesmål, inspektioner på plats, provinköp, dolda eller på annat sätt, försöksproduktion, kontrollinventering och kontroll av uppgifter från andra skattskyldiga personer, slutsatser dragna vid andra relaterade granskningar, innehållet i offentliggjorda uppgifter, uppgifter ur andra myndigheters arkiv eller elektroniska uppgifter och information som gjorts tillgängliga för allmänheten."

9. 100.4 § lagen om det allmänna skatteförfarandet har följande lydelse:

"Om skattemyndigheten beaktar de slutsatser som dragits vid granskningen av en annan skattskyldig person, eller information och bevisning som erhållits under därtill relaterade utredningar för att stödja resultaten av en granskning, ska rapporten och beslutet om denna granskning, eller den information och den bevisning som erhållits under denna relaterade utredning, delges den skattskyldige i den mån han är berörd."

10. I 69.1 § Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII törvény (lag CXXII av år 2010 om den nationella skatte- och tullmyndigheten, nedan kallad lagen om skattemyndigheten) föreskrivs följande:

"Uppgifter som i brottsbekämpande syfte insamlas och behandlas av [NST] i enlighet med led a i punkt 7 i 13 § samt särskilda uppgifter får endast användas i brottsbekämpande syfte, om inte annat föreskrivs enligt lag."

11. I 76.2 § g lagen om skattemyndigheten föreskrivs följande:

"2) Utöver dem som anges i punkt 1 får följande myndigheter begära uppgifter och information ur [NST:s] databehandlingssystem för brottsbekämpning i den utsträckning som krävs för att de ska kunna fullgöra sina respektive skyldigheter enligt lag, med angivande av skäl:

…

g) [NST:s] lokalkontor som har befogenhet och behörighet vad avser de skyldigheter som faller inom ramen för [NST:s] behörighet rörande skatte- och tullskulder, skatte- och tullförfaranden i enlighet med [lagen om det allmänna skatteförfarandet], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (lag CXXVI av år 2003 om införlivande av gemenskapens tullagstiftning)] och andra skatte- och tullbestämmelser."

## III. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

12. De faktiska omständigheterna kan, såvitt de framgår av begäran om förhandsavgörande och parternas inlagor, sammanfattas på följande sätt.

13. Glencore, som är klagande i det nationella målet, är ett företag med säte i Ungern vars huvudsakliga verksamhet består av partihandel med spannmål, oljeväxter och djurfoder samt råmaterial. Glencore köpte spannmål över hela Ungern, varav en stor del såldes utomlands. Företaget köpte också stora kvantiteter solrosfrön och rapsfrön, varav en väsentlig andel enligt överenskommelse gick till en underleverantör för omvandling till råolja och mjöl och en mindre del såldes utan bearbetning.

14. NST genomförde inspektioner i Glencores lokaler. Dessa inspektioner ledde till att NST fattade två administrativa beslut under 2015 respektive 2016 (nedan kallade de omtvistade besluten). Det första beslutet avsåg alla skatter och subventioner under beskattningsåren 2010 och 2011 (med undantag för mervärdesskatt för september och oktober månad 2011). Genom detta beslut ålades Glencore att betala, bland annat, 1 951 418 000 ungerska forinter (HUF) avseende obetald mervärdesskatt. Det andra beslutet avsåg upplupen mervärdesskatt för oktober 2011 och fann att Glencore var skyldigt att betala ytterligare mervärdesskatt om 130 171 000 ungerska forinter (HUF).

15. NST drog i dessa beslut slutsatsen att Glencore olagligen hade dragit av mervärdesskatt i den mån företaget insåg eller borde ha insett att vissa av dess leverantörer hade utfärdat falska fakturor och ägnade sig åt skatteundandragande. NST hänvisade därvidlag till administrativa beslut som fattats mot vissa av Glencores leverantörer och till straffrättsliga förfaranden mot vissa av dessa leverantörer (som pågick när de omtvistade besluten togs).

16. Enligt de omtvistade besluten fick de skatteinspektörer som granskade Glencore tillgång – direkt eller indirekt – till handlingarna i både de straffrättsliga akterna och de administrativa akterna avseende de leverantörer som stod åtalade. NST åberopade en del av den bevisning som insamlats i samband med dessa förfaranden till stöd för att Glencore (passivt) medverkat till skatteundandragande.

17. Efter att ha fått avslag på sina administrativa överklaganden överklagade Glencore de omtvistade besluten till Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest). I sina inlagor bestred Glencore lagligheten i det administrativa förfarande som ledde till att de omtvistade besluten togs och gjorde gällande att förfarandet brast i rättvisa och att dess rätt till försvar hade åsidosatts.

18. I samband med detta mål önskar den hänskjutande domstolen vinna klarhet i huruvida de relevanta nationella bestämmelserna, så som de tolkas och tillämpas av såväl skattemyndigheter som nationella domstolar, kan göra det orimligt svårt för en beskattningsbar person såsom Glencore att motbevisa sin medverkan till skatteundandragande som begåtts av företagets leverantörer.

19. Den hänskjutande domstolen har påpekat att skattemyndigheterna anser att de inte har den bevisbörda som normalt åligger dem när de beaktar slutsatserna i relaterade beslut i ett senare skatteförfarande. Detta gäller oaktat att den skattskyldige som är föremål för den efterföljande utredningen inte var inblandad i de tidigare förfarandena och till och med kan ha varit ovetande om de relaterade besluten.

20. Den hänskjutande domstolen har vidare konstaterat att skattemyndigheterna inte anser sig vara skyldiga att lämna ut akterna avseende de relaterade förfarandena och den bevisning som ligger till grund för de relaterade besluten. I det förevarande målet fick exempelvis Glencore, under det administrativa förfarandet, endast en beskrivning, i form av en sammanfattande rapport, av den bevisning som låg till grund för de beslut som fattats mot dess leverantörer. Glencore nekades, trots flera förfrågningar, tillgång till vissa handlingar i akten, vilka företaget ansåg vara väsentliga för dess försvar. Först senare, under målet vid den nationella domstolen, gavs Glencore slutligen, efter beslut av den hänskjutande domstolen, tillgång till vissa av de begärda handlingarna.

21. Enligt den hänskjutande domstolen kan de påstådda bristerna i det administrativa förfarandet inte till fullo gottgöras under det rättsliga förfarandet i den mån lagligheten av de beslut som tidigare fattats av skattemyndigheterna och av den bevisning som insamlats i samband med det relaterade förfarandet inte kan bli föremål för prövning.

22. Mot denna bakgrund har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1. Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet samt, i den mån de berörs, den grundläggande principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i [Europeiska unionens stadga] om de grundläggande rättigheterna [(nedan kallad stadgan)], tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, och nationella praxis med stöd av denna lagstiftning, enligt vilken de slutsatser som skattemyndigheten, inom ramen för en granskning av parterna i det rättsförhållande (avtal, transaktion) som skattskyldigheten avser, har dragit efter att ha slutfört ett förfarande som inletts avseende en av parterna i detta rättsförhållande (fakturautfärdaren i det nationella målet), och som innebär en omklassificering av rättsförhållandet, beaktas ex officio av skattemyndigheten vid en granskning av en annan part i rättsförhållandet (fakturamottagaren i det nationella målet), då det står klart att den andra parten i rättsförhållandet inte har några rättigheter, i synnerhet inte de rättigheter som tillkommer en part, i det ursprungliga granskningsförfarandet?

2. Om domstolen skulle besvara den första frågan nekande, ska då bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och, i den mån de berörs, den grundläggande principen om iakttagandet av rätten till försvar och artikel 47 i [stadgan] tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis som möjliggör ett sådant förfarande som avses i den första frågan där den andra parten i rättsförhållandet (fakturamottagaren) inte har de rättigheter som tillkommer en part i det ursprungliga kontrollförfarandet och således inte heller kan utöva någon talerätt avseende ett granskningsförfarande vars slutsatser ska beaktas ex officio av skattemyndigheterna i det granskningsförfarande som avser den andra partens skattskyldighet och som kan användas som bevis mot denne, då det står klart att skattemyndigheten inte har tillgängliggjort de relevanta akterna avseende den granskning som genomförts avseende den första parten i rättsförhållandet (fakturautfärdaren), särskilt inte de handlingar som ligger till grund för slutsatserna, protokollen och de administrativa besluten, för den andra parten utan endast har lämnat ut delar av informationen i dessa handlingar till denna andra part i form av en sammanfattning, så att skattemyndigheten således endast indirekt har informerat denna andra part om innehållet i akterna genom att utifrån egna kriterier göra ett urval, över vilket denna andra part inte kan utöva någon kontroll?

3. Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet samt, i den mån de berörs, den grundläggande principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i [stadgan], tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken de slutsatser, inom ramen för en granskning av parterna i det rättsförhållande som skattskyldigheten avser, som skattemyndigheten har dragit efter att ha slutfört ett förfarande som inletts avseende fakturautfärdaren varvid det konstaterats att denna fakturautfärdare har deltagit i ett aktivt skatteundandragande, ska beaktas ex officio av skattemyndigheten vid en granskning av fakturamottagaren, då det står klart att denna mottagare inte har några rättigheter som tillkommer en part i det granskningsförfarande som genomförts hos fakturautfärdaren och således inte heller har någon talerätt i ett granskningsförfarande vars slutsatser ska beaktas ex officio av skattemyndigheten i granskningsförfarandet avseende mottagarens skattskyldighet och som kan användas som bevis mot mottagaren och att [skattemyndigheten] inte har tillgängliggjort de relevanta akterna avseende den granskning som utförts avseende utfärdaren, särskilt inte de handlingar som ligger till grund för slutsatserna, protokollen och de administrativa besluten, för mottagaren utan endast har lämnat ut delar av informationen i dessa handlingar till mottagaren i form av en sammanfattning, så att skattemyndigheten således endast indirekt har informerat mottagaren om innehållet i akterna genom att utifrån egna kriterier göra ett urval, över vilket mottagaren inte kan utöva någon kontroll?”

23. Skriftliga yttranden har ingetts av Glencore, den ungerska regeringen och Europeiska kommissionen, vilka alla även utvecklade sin talan vid den muntliga förhandlingen den 20 mars 2019.

## IV. Bedömning

### *A. Inledande anmärkningar*

24. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, tolkade mot bakgrund av artiklarna 47 och 48.2 i stadgan, utgör hinder för en bestämmelse eller praxis i en medlemsstat enligt vilken skattemyndigheterna, vid granskningen av om en beskattningsbar person har rätt att dra av mervärdesskatt, beaktar de rön beträffande de faktiska omständigheterna och den rättsliga kvalificeringen av dessa omständigheter (nedan kallade slutsatserna) som skattemyndigheterna gjort i relaterade beslut som fattats mot andra beskattningsbara personer. I samband med detta lämnar skattemyndigheterna endast delvis och indirekt ut de för dessa slutsatser relevanta handlingarna till den beskattningsbara personen, i form av en sammanfattning av de handlingar som anses vara relevanta.

25. Begäran om förhandsavgörande är ytterst kortfattad vad gäller de faktiska omständigheterna i det förevarande målet. Jag anser det därför vara nödvändigt att redogöra för min förståelse av de faktiska omständigheterna, vilka med nödvändighet kommer att bilda underlag för svaren på den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor. Det bör dock tilläggas att avsaknaden av detaljerade uppgifter om de faktiska omständigheterna, tillsammans med den rätt komplexa formuleringen av tolkningsfrågorna, med nödvändighet påverkar vilken typ av svar som kan lämnas. Mina förslag härvidlag måste således hållas på en relativt hög abstraktionsnivå.

26. Glencore för i målet vid den nationella domstolen talan mot två beslut av de ungerska skattemyndigheterna, varigenom Glencore nekades avdrag för mervärdesskatt som betalats för vissa inköpta varor på grund av att Glencore var medvetet om eller borde ha varit medvetet om att företagets leverantörer hade gjort sig skyldiga till skatteundandragande eller skattebedrägeri.

27. Slutsatsen att det hade förekommit skatteundandragande i fråga om vissa transaktioner hade först dragits i tidigare beslut som fattats av skattemyndigheterna mot Glencores leverantörer, i förfaranden som Glencore inte var inblandat i. Denna slutsats ”överfördes” sedan till de omtvistade besluten, i enlighet med 1.3 § a lagen om det allmänna skatteförfarandet. I denna bestämmelse – vars exakta innebörd dock är föremål för tvist mellan parterna – anges följande: ”Vid en granskning av parterna i ett förhållande … som ger upphov till skattskyldighet ska skattemyndigheten behandla varje förhållande som redan har granskats och klassificerats på samma sätt för varje skattskyldig person och ska automatiskt (ex officio) tillämpa vad den funnit beträffande en av parterna vid granskningen av den andra parten.”

28. För att styrka Glencores medverkan till det ifrågavarande skatteundandragandet åberopade skattemyndigheten i de omtvistade besluten, som jag förstår det, i huvudsak *tre uppsättningar med bevismaterial*: i) bevismaterial som insamlats i samband med det administrativa förfarande som inleddes mot Glencore, ii) bevismaterial som insamlats under det administrativa förfarande som genomfördes mot Glencores leverantörer och iii) bevismaterial som insamlats under det straffrättsliga förfarande som inleddes mot Glencores leverantörer.

29. Vid den tidpunkt då den hänskjutande domstolen ingav sin begäran om förhandsavgörande hade de skatteförfaranden som genomförts mot Glencores leverantörer avslutats genom antagandet av administrativa beslut som hade vunnit laga kraft. De straffrättsliga förfarandena mot dessa leverantörer pågick däremot fortfarande, uppenbarligen på förundersökningsstadiet (det vill säga åtal hade ännu inte väckts).

30. I det förevarande målet innebär detta att de tvivel som den hänskjutande domstolen hyser beträffande ett eventuellt åsidosättande av Glencores rättigheter har sin grund i ”överföringen” av bevisning mellan olika nationella myndigheter, och i ”överföringen” av de slutsatser som dessa myndigheter dragit i ett eller flera administrativa beslut till efterföljande administrativa beslut. Såsom parterna bekräftade vid den muntliga förhandlingen drogs däremot inga slutsatser i de omtvistade besluten på grundval av en dom i det straffrättsliga förfarandet, eftersom någon sådan dom inte förelåg vid den tidpunkten. Viss information hämtades dock från de handlingar som insamlats av myndigheterna i samband med brottsutredningen.

31. Mot bakgrund av ovanstående förefaller det som om den hänskjutande domstolen genom sina tolkningsfrågor har önskat ta upp *tre frågeställningar*. Den första frågeställningen gäller det sätt på vilket skattemyndigheterna ska fullgöra den dem ålagda bevisbördan att styrka att en beskattningsbar person varit medveten om eller borde ha varit medveten om att dess leverantörer gjorde sig skyldiga till skatteundandragande när myndigheterna åberopar de slutsatser som dragits i tidigare beslut som fattats mot leverantörerna. Den andra frågeställningen rör omfattningen av skattemyndigheternas skyldighet att ge den beskattningsbara personen tillgång till den bevisning som är nödvändig för dess försvar, inbegripet handlingar som insamlats i samband med relaterade förfaranden mot andra beskattningsbara personer. Den tredje frågeställningen rör de befogenheter som en nationell domstol bör ha vid en prövning av skattemyndigheternas slutsatser i beslut som fattats mot en beskattningsbar persons leverantörer, och lagligheten i bevisinsamlingen i förfarandena mot dessa leverantörer.

32. När det slutligen gäller tillämplig unionslagstiftning, bör det erinras om att nationella bestämmelser om förfaranden och påföljder som syftar till att bekämpa skattebedrägeri och skatteundandragande utgör en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.[3] Såsom framhållits av den hänskjutande domstolen är rätten till ett effektivt rättsmedel och till en rättvis rättegång och rätten till försvar enligt artiklarna 47 respektive 48.2 i stadgan särskilt relevanta i det förevarande målet.

### *B. Skattemyndighetens bevisbörda*

33. Den hänskjutande domstolens första fråga rör det sätt på vilket skattemyndigheterna ska fullgöra sin bevisbörda när det gäller att styrka att en beskattningsbar person varit medveten om eller borde ha varit medveten om att dess leverantörer gjorde sig skyldiga till skatteundandragande, när dessa myndigheter önskar åberopa de slutsatser som dragits i tidigare beslut som fattats mot leverantörerna.

34. Inledningsvis måste det understrykas att syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv.[4] EU-domstolen har konsekvent slagit fast att avdragsrätten för mervärdesskatt utgör en *oskiljaktig del* av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas.[5]

35. Det är också en självklarhet att unionsrätten inte får åberopas på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk, och att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som uttryckligen både erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet.[6] Det följer av artiklarna 2 och 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 4.3 FEU, att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa

3 Se, särskilt, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27), senare förtydligad i dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), och i dom av den 2 maj 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Se, exempelvis, dom av den 5 juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

5 Se, bland annat, dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

6 Se, bland annat, dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50), och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 28).

skatteundandragande.[7] De åtgärder som medlemsstaterna har möjlighet att vidta enligt denna bestämmelse får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften. Åtgärderna får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras.[8]

36. Det är således inte förenligt med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet att neka en beskattningsbar person avdragsrätt, när personen inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts av en annan näringsidkare före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen.[9] För att en beskattningsbar person ska kunna nekas avdragsrätt ankommer det på skattemyndigheten att, mot bakgrund av objektiva omständigheter och utan krav på att den skattskyldige utför kontroller som inte ankommer på honom eller henne, styrka att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att hans eller hennes motpart gjort sig skyldig till mervärdesskatteundandragande.[10]

37. I avsaknad av regler i unionsrätten vad gäller bevisupptagning måste en beskattningsbar persons medverkan till mervärdesskattebedrägerier styrkas i enlighet med bevisreglerna i nationell lagstiftning.[11] Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast får dock reglerna om bevisinsamling inte inverka menligt på unionsrättens verkan och måste ske på ett sätt som iakttar de rättigheter som garanteras enligt stadgan.[12]

38. Vidare följer av domen i målet WebMindLicenses att varken bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet eller principen om iakttagandet av rätten till försvar principiellt utgör hinder för skattemyndigheten att, för att fastställa förekomsten av skatteundandragande, använda sig av bevis som insamlats utan den beskattningsbara personens kännedom inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande som ännu inte har avslutats.[13]

39. Jag ser ingen anledning till att denna princip inte även ska gälla i en situation såsom den i det nationella målet, där bevisningen har insamlats i samband med administrativa eller straffrättsliga förfaranden mot företagets leverantörer. Som kommissionen har påpekat är det allmän – och helt legitim – praxis hos skattemyndigheterna att, när en granskning av en beskattningsbar person ger anledning till misstanke om lagligheten av vissa transaktioner, ytterligare kontroller kan genomföras av beskattningsbara personer tidigare eller senare i leveranskedjan. Dessa granskningar kan leda till att parallella förfaranden (av straffrättslig och/eller administrativ karaktär), som grundar sig på samma sakförhållanden och på samma bevisning, inleds mot olika beskattningsbara personer.[14]

40. Det faktum att vissa handlingar överförs från ett förfarande till ett annat leder därför inte i sig till ett åsidosättande av rätten till försvar för den beskattningsbara person som utreds i den senare.

7 Se, i detta hänseende, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25), och dom av den 2 maj 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 26).

8 Se, särskilt, dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

9 Se dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 35–38 och 41), och dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkterna 40–42).

10 Se, i detta hänseende, beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

11 Se, exempelvis, mitt förslag till avgörande i målet Dzivev (C-310/16, EU:C:2018:623, punkt 24 och följande punkter samt där angiven rättspraxis).

12 Se, i detta hänseende, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 65 och 68).

13 Ibidem, punkterna 68 och 90.

14 Se, exempelvis, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 17 och 25), och dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 14). Se även beslut av den 15 juli 2015, Itales (C-123/14, ej publicerat, EU:C:2015:511, punkterna 14–15).

41. Med en så allmän möjlighet följer dock viktiga förbehåll. Om skattemyndigheten har för avsikt att åberopa sådana handlingar till stöd för sina slutsatser i ett senare beslut ska den i) ge den beskattningsbara personen tillgång till de handlingar som kan komma att användas som bevis mot vederbörande i ett senare beslut, ii) ge denna beskattningsbara person möjlighet att yttra sig över dessa handlingar och att lägga fram bevis till stöd för sina argument, iii) uttryckligen binda samman de relevanta handlingarna och deras relevans i sitt beslut genom att inkorporera, bemöta eller vederlägga den beskattningsbara personens relevanta argument. Detta gäller även om dessa handlingar redan utgör grunden för ett tidigare beslut som under tiden har vunnit laga kraft.

42. Det faktum att slutsatserna kan anses ha dragits i tidigare beslut befriar inte skattemyndigheterna från sin skyldighet att korrekt förklara sitt resonemang, och lägga fram bevisning till stöd för detta, i senare beslut som fattas mot andra beskattningsbara personer. Varje beslut av skattemyndigheterna om att neka en beskattningsbar person avdrag för mervärdesskatt måste i princip vara ett självständigt beslut där myndigheternas slutsatser är rättfärdigade och underbyggda på ett tillfredsställande och oberoende sätt.

43. Varje annat tillvägagångssätt skulle allvarligt skada rätten till försvar för beskattningsbara personer som blir föremål för senare förfaranden, vilka skulle falla mellan två stolar. Å ena sidan skulle dessa beskattningsbara personer inte kunna bestrida slutsatserna i tidigare beslut, eftersom de inte var inblandade i dessa förfaranden, och å andra sidan skulle de inte kunna bestrida dessa slutsatser i sina egna förfaranden, eftersom myndigheterna är bundna av sina tidigare beslut.

44. I extrema scenarier skulle detta också kunna innebära att det inte finns någon möjlighet till försvar alls, särskilt i sådana fall (som inte är ovanliga när det gäller storskaliga bedrägerier) där talan väcks mot företag som håller på att likvideras, inte längre existerar eller helt enkelt inte har något intresse av att försvara sig. I den senare typen av fall skulle skattemyndigheten fastställa de faktiska omständigheterna och den rättsliga kvalificeringen av dessa omständigheter med en sorts allmängiltig (*erga omnes*) verkan, utan att dessa påståenden någonsin har ifrågasatts.

45. Dessa överväganden leder mig till kärnfrågan, som rör bedömningen av huruvida en nationell bestämmelse, såsom 1.3 § a lagen om det allmänna skatteförfarandet, är förenlig med unionslagstiftningen. Det sätt på vilket denna bestämmelse bör tolkas och tillämpas är, som nämnts ovan i punkt 27, en tvistefråga mellan parterna. Det är inte EU-domstolens uppgift att tolka nationell lagstiftning. Jag kommer därför att avstå från att inta någon fast hållning till denna specifika bestämmelse och begränsa mina iakttagelser till några få allmänna uttalanden.

46. Det faktum att skattemyndigheterna i princip är skyldiga att vara konsekventa vid bedömningen av samma sakförhållanden eller rättsliga förhållanden är naturligtvis inte alls problematiskt. Såsom den ungerska regeringen har hävdat främjar det tvärtom rättssäkerheten och säkerställer likhet mellan skattskyldiga. Två väsentliga förbehåll måste dock göras.

47. För det första måste tolkningen av en bestämmelse såsom 1.3 § a lagen om det allmänna skatteförfarandet respektera mervärdesskattesystemets logik och struktur. Enskilda skattskyldiga personer kan inte hållas ansvariga för andra skattskyldiga personers olagliga beteende enbart på den grunden att de var parter i det förhållande som gav upphov till den aktuella skatteskulden. Ett sådant ansvar måste fastställas på individuell nivå för varje skattskyldig person i leveranskedjan. [15]

15 Se, ovan, punkt 36 i detta förslag till avgörande.

48. För det andra kan en sådan bestämmelse i nationell lagstiftning endast gå så långt att den ålägger skattemyndigheterna en skyldighet att använda samma tillvägagångssätt i alla relaterade fall *om det inte föreligger övertygande skäl till motsatsen*. En sådan bestämmelse är med andra ord endast godtagbar i den mån den inte hindrar skattemyndigheterna att, *de jure* eller *de facto*, dra en annan slutsats i samband med ett annat förfarande när de ställs inför nya argument eller ny bevisning.

49. Av dessa skäl skulle en nationell bestämmelse eller praxis, enligt vilken skattemyndigheterna rättsligt eller faktiskt är bundna av de slutsatser som dragits i relaterade beslut, om den tolkas och tillämpas på ett annat sätt än vad som beskrivits ovan, kunna strida mot ett antal relevanta nyckelprinciper. En sådan tolkning får dock varken ”urvattna” skattemyndigheternas bevisbörda, eller i än mindre grad i praktiken övervältra den på de skatteskyldiga, och på så sätt i slutändan undergräva avdragsrätten och därmed mervärdesskattens neutralitet och samtidigt också åsidosätta rätten till försvar för beskattningsbara personer.

### *C. Omfattningen av den beskattningsbara personens rätt till tillgång till akten*

50. Den andra frågeställningen i förevarande mål rör skattemyndigheternas skyldighet att ge den beskattningsbara personen tillgång till bevisning som har samband med det skatteförfarande som genomförs avseende denna person. I likhet med den nationella domstolen i målet Ispas,[16] har den hänskjutande domstolen i det förevarande målet vad avser detta utlämnande särskilt begärt klarlägganden i följande avseenden: tillgång till *vad*, *när* och *hur*.

51. När det gäller den första aspekten måste man komma ihåg att rätten att få tillgång till akten är avgörande för möjligheten att utöva rätten till försvar för personer vars intressen kan påverkas av offentliga myndigheters beslut.

52. Principen om iakttagande av rätten till försvar kräver att mottagaren av ett beslut som går denne emot ska ges tillfälle att framföra sina synpunkter innan beslutet fattas, så att den behöriga myndigheten ska kunna beakta samtliga relevanta uppgifter. Denna regel har, i första hand, till syfte att mottagaren ska kunna rätta till fel eller göra gällande uppgifter avseende dennes personliga situation som ger stöd för att beslutet ska fattas eller att det inte ska fattas, eller för att det ska ges ett visst innehåll.[17]

53. Tillgång till akten måste ges någon gång under det administrativa förfarandet, men definitivt *innan* myndigheten fattar sitt slutgiltiga beslut. Den beskattningsbara personen måste beredas tillräckligt med tid att sätta sig in i de handlingar som myndigheterna innehar och förbereda sitt försvar i enlighet därmed.

54. En beskattningsbar person bör ges tillgång till akten innan något rättsligt förfarande inleds. Tillgång till akten tillåter också den beskattningsbara personen att fatta ett välgrundat beslut om huruvida han eller hon vill överklaga myndighetens beslut till behörig domstol.[18]

16 Se mitt förslag till avgörande i målet Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 99).

17 Se, i detta hänseende, 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, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

18 Se, i detta hänseende, dom av den 15 oktober 1987, Heylens m.fl. (C-222/86, EU:C:1987:442, punkt 15).

55. Därför kan ett utlämnande i ett senare skede – som sker först i samband med ett rättsligt förfarande som inletts mot de administrativa myndigheternas beslut – i regel inte avhjälpa det åsidosättande av partens rätt till försvar som utkristalliserats under det administrativa skedet av förfarandet. [19]

56. När det då gäller vilka typer av handlingar som myndigheterna måste lämna ut till en beskattningsbar person som är föremål för en utredning vill jag betona att rätten till tillgång till akten innebär att den beskattningsbara personen måste kunna undersöka *samtliga* handlingar i akten som är relevanta för dennes försvar.

57. Närmare bestämt innefattar dessa handlingar, för det första, de delar av akten som myndigheterna avser att åberopa i sitt beslut mot den beskattningsbara personen. [20] Detta innebär när det gäller Glencore att företaget borde ha getts tillgång till all den bevisning som åberopats för att fastställa att företaget känt till eller borde ha känt till det ifrågavarande skatteundandragandet.

58. I detta sammanhang är det värt att påpeka att rätten till tillgång existerar oavsett handlingens ursprung och det sammanhang i vilket handlingen insamlades (exempelvis under ett parallellt administrativt eller straffrättsligt förfarande mot en annan beskattningsbar person), utom, naturligtvis, om något undantag är tillämpligt. [21] Det saknar relevans huruvida de handlingar som myndigheterna åberopar fysiskt har förts över från en akt till en annan. I den mån dessa handlingar är avsedda att användas som bevismaterial i ett senare ärende ska de lämnas ut till den beskattningsbara person som berörs av detta senare ärende. Det ankommer på medlemsstaten att besluta om detta ska ske genom tillhandahållande av kopior av de begärda handlingarna eller genom att den beskattningsbara personen (vid behov delvis) får tillgång till akten i det relaterade förfarandet. Det viktiga är att den beskattningsbara personen ges en verklig möjlighet att få tillgång till den ursprungliga bevisningen.

59. För det andra omfattar rätten till tillgång med nödvändighet även andra handlingar som, även om de kanske inte åberopas direkt av myndigheterna i motiveringen till deras beslut, rör den beskattningsbara personens beteende vilket är föremål för utredning. Såsom den Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen) konsekvent har funnit bör personer som är föremål för utredning, enligt artikel 6 i konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen), kunna få tillgång till inte bara ”bevis som är *direkt relevanta* för omständigheterna i ärendet”, utan även ”*andra bevis* som kan avse de förstnämndas tillåtlighet, tillförlitlighet och fullständighet”. [22]

60. För det tredje omfattar rätten till tillgång inte endast komprometterande bevisning, utan även friande bevisning som skattemyndigheterna kan ha samlat in. [23] Detta innebär att den beskattningsbara personen bör få tillgång till handlingar och information som kan vara till fördel för honom eller henne, eftersom de kan fria honom eller henne, eller, mer allmänt, framstå som oförenliga med de slutsatser som skattemyndigheterna dragit på grundval av resten av den bevisning de har tillgång till. [24]

19 Situationen kan dock vara en annan, om det förfarande som inletts mot det beslut som förvaltningen har fattat leder till att ”verkställigheten av beslutet som går den berörda emot automatiskt skjuts upp, eller att detta med omedelbar verkan inte får tillämpas”. Se, i detta hänseende, 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, punkt 54 och följande punkter).

20 Se, exempelvis, dom av den 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 32).

21 Se nedan punkterna 63 och 64 i detta förslag till avgörande.

22 Se Europadomstolens dom av den 11 december 2008, Mirilashvili/Ryssland (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, 200 § och där angiven rättspraxis). Min kursivering. Även om artikel 6.1 i Europakonventionen främst har ett civilrättsligt och straffrättsligt fokus har Europadomstolen tillämpat bestämmelserna i artikel 6.1 i Europakonventionen på vissa typer av skatteförfaranden. Därför kan de principer som utvecklats av Europadomstolen mycket väl tjäna som en allmän inspirationskälla för de normer som ska tillämpas på ett förfarande såsom det som är omtvistat i det nationella målet, oavsett om en (separat) granskning av det enskilda ärendet visar att de böter som ålagts faktiskt kan anses vara ”straffrättsliga” till sin karaktär eller ej.

23 Se, analogt, dom av den 13 september 2018, UBS Europe m.fl. (C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 66 och där angiven rättspraxis). Se även Europadomstolens dom av den 5 april 2012, Chambaz/Schweiz (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, 61 § och där angiven rättspraxis).

24 Se dom av den 1 juli 2010, Knauf Gips/kommissionen (C-407/08 P, EU:C:2010:389, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

61. Omvänt kan, som jag föreslog i målet Ispas, rätten till tillgång till akten inte tolkas så, att den beskattningsbara personen måste ”se akten i sin helhet” i betydelsen ”samtliga handlingar och uppgifter som myndigheten förfogar över”, inbegripet ”samtliga komponenter som inte har något direkt samband med det antagna beslutet, såsom interna skrivelser, utkast, stödberäkningar, och samtliga uppgifter som inhämtats från tredje parter”. [25]

62. Jag ser i ännu mindre grad en grund för att begära full tillgång till akter som avser parallella förfaranden som genomförts mot *andra beskattningsbara personer*, naturligtvis under förutsättning att alla relevanta handlingar som skattemyndigheten avser att åberopa har ”förts över” till den senare akten och att tillgång till dem ges där. [26]

63. Av fast rättspraxis framgår dessutom att den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagandet av rätten till försvar inte utgör en absolut rättighet, utan den kan inskränkas under förutsättning att inskränkningarna faktiskt tillgodoser de allmänintressen som eftersträvas och att de, mot bakgrund av det eftersträvade målet, inte medför ett oproportionerligt och oacceptabelt ingrepp som försvagar själva kärnan i den på detta sätt garanterade rättigheten. [27] Tillgången till akten kan således begränsas när det är absolut nödvändigt för att säkerställa att viktiga allmänintressen skyddas (exempelvis sekretessen vid pågående brottsutredningar) eller att andra personers grundläggande rättigheter inte otillbörligen äventyras (exempelvis skyddet för personuppgifter eller affärshemligheter). [28]

64. Det ankommer emellertid på myndigheterna att vid en domstolsprövning visa att kraven för dessa undantag är uppfyllda. [29] Myndigheterna är dock skyldiga att överväga huruvida *delar* av de handlingar som omfattas av något av undantagen kan lämnas ut: detta kräver i synnerhet att man kontrollerar om det är möjligt att ge tillgång till enbart vissa delar av handlingarna och att detta inte kräver ett oproportionerligt stort arbete från myndigheternas sida. [30] I detta sammanhang måste man komma ihåg att i den moderna IT-miljön har hanteringen av en stor mängd handlingar och, i förekommande fall, redigeringen av handlingar, blivit väsentligt enklare än tidigare.

65. När det slutligen gäller det sätt på vilket tillgång måste ges vill jag betona att det, av de skäl som anges ovan i punkt 58, inte är tillräckligt att enbart hänvisa till tidigare beslut i vilka de relevanta handlingarna har använts som bevis. På liknande sätt uppfyller en beskrivning av den bevisning som skattemyndigheterna förfogar över i form av en sammanfattande rapport inte en beskattningsbar persons rätt till tillgång till akten, om inte den sistnämnde kan begära att få undersöka och eventuellt få kopior av de specifika handlingarna. Det är verkligen mycket viktigt att den beskattningsbara personen kan få se originalhandlingarna, om vederbörande så önskar.

### *D. Rättslig prövning*

66. Slutligen är det nödvändigt att kortfattat beröra omfattningen av den prövning som den nationella domstolen ska göra av skattemyndighetens beslut att neka en beskattningsbar person vissa mervärdesskattavdrag.

67. Den behöriga domstolen bör göra en samlad bedömning av alla relevanta fakta och omständigheter i det förevarande målet för att avgöra om den berörda beskattningsbara personen hade rätt till avdrag för de leveranser som gav upphov till det aktuella skatteundandragandet.

25 Se mitt förslag till avgörande i Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkterna 100, 116 och 121).

26 Se ovan punkt 58 i detta förslag till avgörande.

27 Se, i detta hänseende, 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, punkt 42), och dom av den 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 35).

28 Se, i detta hänseende, dom av den 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 36).

29 Se, i detta hänseende, Europadomstolens dom av den 16 februari 2000, Jasper/Förenade kungariket (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, 56 §).

30 Se, i detta hänseende, analogt dom av den 28 juni 2012, kommissionen/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, punkt 79).

68. Vid sin granskning av saken är den nationella domstolen naturligtvis inte bunden av skattemyndigheternas slutsatser, vare sig i de omtvistade besluten eller i beslut som fattats mot andra skattskyldiga, även om dessa har vunnit laga kraft.

69. I enlighet med artikel 47 i stadgan ska den nationella domstolens behörighet omfatta samtliga rättsliga och faktiska omständigheter som har betydelse för förfarandets utfall. [31] För att de krav som har samband med rätten till en rättvis rättegång ska vara uppfyllda är det i detta sammanhang viktigt att parterna kan få kännedom om och har möjlighet att diskutera och höras i alla dessa frågor. [32]

70. I samband med ett rättsligt förfarande måste den nationella domstolen också ha möjlighet att (i ett interimistiskt förfarande, om så är nödvändigt) kontrollera lagenligheten, i ljuset av unionslagstiftningen, av den bevisning som används mot den beskattningsbara personen, inklusive den bevisning som ”förts över” från andra förfaranden. Såsom EU-domstolen slog fast i domen i målet WebMindLicenses krävs det, ”[f]ör att den domstolsprövning som garanteras genom … artikel [47 i stadgan] ska bli effektiv, … att den domstol som gör en laglighetsprövning av ett beslut som utgör en tillämpning av unionsrätten kan kontrollera huruvida den bevisning som har legat till grund för beslutet inte har insamlats och använts i strid med de rättigheter som garanteras i unionsrätten och särskilt i stadgan”. Detta krav är uppfyllt ”när den domstol som prövar ett överklagande av ett efterbeskattningsbeslut från en skattemyndighet har befogenhet att kontrollera att de bevis som härrör från ett parallellt pågående och ännu inte avslutat straffrättsligt förfarande, och som ligger till grund för beslutet i fråga, under det straffrättsliga förfarandet insamlades i enlighet med de rättigheter som garanteras i unionsrätten, eller åtminstone kan försäkra sig om att nämnda bevis samlades in i enlighet med unionsrätten genom att grunda sig på en prövning redan företagen av en brottsmålsdomstol inom ramen för ett kontradiktoriskt förfarande”. [33]

71. Det är av vikt att EU-domstolen i denna dom tillade att ”[o]m nämnda krav inte är uppfyllt och rätten till ett rättsmedel vid domstol således inte är effektiv, eller om det föreligger ett åsidosättande av en annan rättighet som garanteras i unionsrätten, kan den bevisning som har insamlats inom ramen för det straffrättsliga förfarandet och använts i det administrativa skatteförfarandet avvisas såsom otillåten bevisning, varvid det överklagade beslutet, som har baserats på denna bevisning, ska upphävas om det, av detta skäl, inte längre föreligger någon grund för detta beslut”. [34]

72. Om den hänskjutande domstolen inte skulle kunna granska skattemyndigheternas slutsatser, eller det sätt på vilket den av dem ingivna bevisningen har insamlats, skulle detta också leda till ett åsidosättande av principen om parternas likställdhet i processen, vilken är en naturlig följd av rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 47 i stadgan.

73. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att principen om parternas likställdhet i processen innebär en skyldighet att varje part ges en rimlig möjlighet att lägga fram sin sak, och sin bevisning, på villkor som inte ger denna part väsentliga nackdelar gentemot motparten. Denna princip syftar till att säkerställa den processuella jämvikten mellan parterna i ett rättsligt förfarande, genom att säkerställa dessa parters lika rättigheter och skyldigheter avseende, bland annat, det regelverk som styr bevisupptagningen och det kontradiktoriska förfarandet vid domstol. [35]

31 Se, analogt, dom av den 4 juni 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punkt 62).

32 Se, analogt, dom av den 2 december 2009, kommissionen/Irland m.fl. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, punkt 56).

33 Dom av den 17 december 2015, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 87 och 88.

34 Ibidem, punkt 89.

35 Se, exempelvis, dom av den 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl. (C-543/14, EU:C:2016:605, punkterna 40 och 41 och där angiven rättspraxis).

74. På en mer allmän nivå bör det framhållas att administrativa myndigheters uttalanden och slutsatser med några smärre undantag inte är bindande för och inte kan binda domstolar eller hindra dem från att fullt ut genomföra sin rättsliga prövning. Som EU-domstolen nyligen har betonat på nytt förutsätter begreppet oavhängighet i synnerhet att den aktuella instansen fullgör sina uppgifter helt självständigt, utan någon hierarkisk begränsning och utan att vara underställd någon annan vare sig direkt (genom att ta emot order eller instruktioner från något håll [36]) eller indirekt (genom att vara bundna av utfallet av bedömningen i andra rättsakter eller beslut, i synnerhet sådana administrativa åtgärder som i praktiken är undantagna från rättslig prövning [37]).

75. Av dessa skäl måste en nationell domstol som prövar en talan som väckts av en beskattningsbar person mot ett beslut som fattats av skattemyndigheterna kunna pröva alla faktiska och rättsliga omständigheter i det beslutet, inbegripet lagenligheten i det sätt på vilket bevisningen insamlats, oavsett denna bevisnings ursprung.

## V. Förslag till avgörande

76. Jag föreslår att EU-domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) på följande sätt:

– Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, tolkade mot bakgrund av artiklarna 47 och 48.2 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, utgör inte hinder för en bestämmelse eller praxis i en medlemsstat enligt vilken skattemyndigheterna, vid granskningen av om en beskattningsbar person har rätt att dra av mervärdesskatt, ska beakta de slutsatser som myndigheterna dragit i relaterade beslut som har vunnit laga kraft, förutsatt att

  – en sådan bestämmelse eller praxis, samtidigt som den respekterar mervärdesskattesystemets logik och struktur, inte hindrar skattemyndigheterna från att, *de jure* eller *de facto*, dra en annan slutsats i samband med ett annat förfarande när de ställs inför nya argument eller ny bevisning,

  – skattemyndigheterna i princip, innan de fattar sitt slutliga beslut, måste ge tillgång till alla handlingar som är relevanta för utövandet av den beskattningsbara personens rätt till försvar, inklusive sådana handlingar som har insamlats i samband med relaterade administrativa eller straffrättsliga förfaranden; en beskrivning av bevisningen i form av en sammanfattande rapport är inte tillräcklig, såvida inte den beskattningsbara personen kan begära att få undersöka och eventuellt kopiera de specifika handlingarna,

  – den nationella domstol som prövar en talan mot ett beslut som fattats av skattemyndigheterna kan pröva alla faktiska och rättsliga omständigheter i det beslutet, inbegripet lagenligheten i det sätt på vilket bevisningen insamlats, oavsett denna bevisnings ursprung.

36 Se, i detta hänseende, dom av den 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punkterna 42 och 44 och där angiven rättspraxis).

37 Se mitt förslag till avgörande i målet Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, punkterna 50, 51 och 102).