Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 5. juni 2019[1]

**Sag C-189/18**

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn))

»Det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 167 – artikel 168 – fradragsret – afgiftsunddragelse eller -svig – nationale procedurer – bevisbyrde – aktindsigt – ret til forsvar – processuel ligestilling – domstolsprøvelse«

## I. Indledning

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (herefter »Glencore«) har anlagt sag til prøvelse af to afgørelser, hvorved Nemzeti Adó- és Vámhivatal (den nationale told- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »NAV«) nægtede at indrømme fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) erlagt i forbindelse med visse leveringer med den begrundelse, at Glencore var vidende om eller burde have været vidende om den afgiftsunddragelse eller -svig, der var begået af selskabets leverandører. Glencore har i hovedsagen anfægtet lovligheden af afgiftsprocedurerne ved NAV. Glencore har navnlig gjort gældende, at procedurerne savner rimelighed og tilsidesætter selskabets ret til forsvar.

2. Den nationale ret, som skal tage stilling til denne sag, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn), er i tvivl om, hvorvidt visse nationale bestemmelser og praksis er forenelige med EU-retten. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt at få klarlagt principperne for den bevisbyrde, som påhviler afgiftsmyndighederne med hensyn til at bevise en afgiftspligtig persons medvirken til afgiftsunddragelse, der er begået af dennes leverandører, en afgiftspligtig persons ret til at få aktindsigt i de dokumenter, som er relevante for dennes forsvar, og omfanget af den prøvelse, som den nationale ret skal foretage af afgiftsmyndighedernes bedømmelse og af den måde, hvorpå disse myndigheder har indsamlet beviser.

1 – Originalsprog: engelsk.

## II. Retsforskrifter

### *A. EU-retten*

3. I overensstemmelse med artikel 167 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)[2] indtræder »[f]radragsretten […] samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

4. Momsdirektivets artikel 168 fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

5. Momsdirektivets artikel 273 bestemmer, at »[m]edlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer […]«

### *B. National ret*

6. § 1, stk. 3a, i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatteregler, herefter »skatteloven«) bestemmer:

»I forbindelse med kontrollen af parterne i et retsforhold (kontrakt, transaktion), som medfører afgiftsmæssige forpligtelser, skal afgiftsmyndigheden behandle ethvert retsforhold, som allerede er blevet undersøgt og klassificeret, på samme måde for hver afgiftspligtig person og skal ex officio anvende sine konstateringer vedrørende en af parterne i forbindelse med kontrollen af den anden part.«

7. I henhold til skattelovens § 12, stk. 1 og 3, er afgiftspligtige personer berettiget til at undersøge dokumenter vedrørende deres afgiftsanliggender. Denne ret omfatter »retten til at kopiere eller anmode om kopi af alle de dokumenter, som er nødvendige for håndhævelsen af deres rettigheder og opfyldelsen af deres forpligtelser«. Afgiftspligtige personer må imidlertid ikke få indsigt i bl.a. »dele af et dokument, som indeholder skattehemmeligheder vedrørende en anden person, idet kendskab hertil udgør tilsidesættelse af loven«.

8. Skattelovens § 97, stk. 4 og 5, fastsætter:

»4. Afgiftsmyndigheden skal fastlægge sagens relevante faktiske omstændigheder og bevise sine konstateringer ved undersøgelsens afslutning, medmindre bevisbyrden ved lov påhviler den afgiftspligtige.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

5. Dokumenter, ekspertudtalelser, erklæringer, som er fremsat af den afgiftspligtige, hans repræsentant eller ansatte, og endvidere erklæringer, der er fremsat af andre afgiftspligtige, vidneudsagn, kontrolbesøg, prøvekøb, skjult eller på anden vis, prøveproduktion, kontrol af varebeholdning og data fra andre afgiftspligtige, konstateringer fra andre relaterede kontroller, indholdet af offentliggjorte data, data fra andre myndigheders registre eller elektroniske data og oplysninger, som er gjort tilgængelige for offentligheden, skal navnlig forstås som gyldigt bevis og dokumentation.«

9. Skattelovens § 100, stk. 4, bestemmer:

»Hvis afgiftsmyndigheden lægger vægt på konstateringerne fra kontrollen af en anden afgiftspligtig person eller oplysninger og dokumentation, der er tilvejebragt i forbindelse med enhver relateret undersøgelse, for at understøtte resultatet af en kontrol, skal rapporten og afgørelsen på grundlag af en sådan kontrol eller de oplysninger og den dokumentation, der er tilvejebragt i forbindelse med denne relaterede undersøgelse, meddeles den afgiftspligtige person i det omfang, han er berørt heraf.«

10. § 69, stk. 1, i Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (lov nr. CXXII af 2010 om den nationale told- og afgiftsmyndighed, herefter »lov om afgiftsmyndigheden«) fastsætter:

»Data, som er indhentet og behandlet af [NAV] i medfør af § 13, stk. 7, litra a), med henblik på retshåndhævelse […] samt særlige data, kan alene anvendes med henblik på retshåndhævelse, medmindre andet bestemmes ved lov.«

11. § 76, stk. 2, litra g), i lov om afgiftsmyndigheden bestemmer:

»2. Følgende kan i tillæg til dem, der er nævnt i stk. 1, fremsætte begrundet anmodning om data og oplysninger fra [NAV's] databehandlingssystemer med henblik på retshåndhævelse i det omfang, det er påkrævet for varetagelsen af deres respektive forpligtelser fastsat ved lov:

[…]

g) afdelingen i [NAV], som har beføjelse og kompetence med hensyn til opgaverne omfattet af [NAV's] kompetence vedrørende afgifts- og toldforpligtelser, afgifts- og toldsager i overensstemmelse med [skatteloven], [közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (lov nr. CXXVI af 2003 om gennemførelsen af Fællesskabets toldlovgivning)] og andre afgifts- og toldbestemmelser.«

## III. Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

12. De relevante faktiske omstændigheder kan, for så vidt som de kan fastlægges på grundlag af forelæggelsesafgørelsen og parternes indlæg, sammenfattes som følger.

13. Glencore, som er sagsøger i hovedsagen, er et selskab hjemmehørende i Ungarn, hvis hovedaktivitet består i engroshandel med korn, olieholdige frø og dyrefoder samt råvarer. Glencore købte korn på hele Ungarns område, og en stor del af kornet blev solgt til udlandet. Selskabet købte desuden store mængder solsikkefrø og rapsfrø, hvoraf det brugte en væsentlig del til ved hjælp af en underleverandør at fremstille råolie og pulver, og hvoraf det videresolgte en mindre del uden forarbejdning.

14. NAV foretog kontroller hos Glencore. Disse kontroller førte til NAV's vedtagelse af to administrative afgørelser i henholdsvis 2015 og 2016 (herefter »de omtvistede afgørelser«). Den første afgørelse vedrørte alle afgifter og tilskud for skatteårene 2010 og 2011 (med undtagelse af moms for september og oktober 2011). Glencore blev ved denne afgørelse pålagt at betale bl.a. 1 951 418 000 ungarske forint (HUF) i moms. I den anden afgørelse, som vedrørte skyldig moms for oktober 2011, fastsloges det, at Glencore manglede at betale en tillægsmoms på 130 171 000 HUF.

15. NAV konkluderede i disse afgørelser, at Glencore ulovligt havde fradraget moms, for så vidt som selskabet vidste eller burde have vidst, at nogle af dets leverandører havde udstedt fiktive fakturaer og var indblandet i afgiftsunddragelse. NAV henviste i denne henseende til administrative afgørelser truffet over for visse af Glencores leverandører og til en straffesag mod nogle af disse leverandører (som var igangværende, da de omtvistede afgørelser blev truffet).

16. Ifølge de omtvistede afgørelser fik de skatteinspektører, som undersøgte Glencore – direkte eller indirekte – adgang til dokumenterne i både straffesagsakterne og de administrative sagsakter vedrørende de retsforfulgte leverandører. NAV påberåbte sig en del af den dokumentation, som var indsamlet i disse sager, med henblik på at fastslå Glencores (passive) medvirken til afgiftsunddragelse.

17. Glencores administrative klager blev ikke taget til følge, hvorefter selskabet anlagde sag til prøvelse af de omtvistede afgørelser ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest). Glencore har med sine anbringender stillet spørgsmålstegn ved lovligheden af den administrative procedure, som førte til vedtagelsen af de omtvistede afgørelser, og påberåbt sig, at proceduren savnede rimelighed, og en tilsidesættelse af selskabets ret til forsvar.

18. Den forelæggende ret rejser i forbindelse med denne sag spørgsmålet, om de relevante nationale bestemmelser, som fortolket og anvendt af både afgiftsmyndighederne og de nationale retter, kan gøre det urimeligt vanskeligt for en afgiftspligtig person som Glencore at modbevise selskabets medvirken til afgiftsunddragelse begået af dets leverandører.

19. Den forelæggende ret har anført, at afgiftsmyndighederne er af den opfattelse, at de er fritaget for den bevisbyrde, som normalt påhviler dem, når de tager konstateringerne fra relaterede afgørelser i betragtning i en efterfølgende afgiftssag. Dette gælder uanset det forhold, at den afgiftspligtige person, som undergives den efterfølgende undersøgelse, ikke var part i den tidligere sag og endog kan have været uvidende om de relaterede afgørelser.

20. Den forelæggende ret har endvidere bemærket, at afgiftsmyndighederne ikke anser sig forpligtet til at give aktindsigt i sagsakterne vedrørende de relaterede sager og de beviser, som blev anvendt som grundlag for de relaterede afgørelser. I den foreliggende sag modtog Glencore i forbindelse med den administrative procedure f.eks. alene en beskrivelse af det bevismateriale, der lå til grund for afgørelserne vedrørende selskabets leverandører, i form af en sammenfattende rapport. På trods af gentagne anmodninger blev Glencore nægtet aktindsigt i visse sagsakter, som selskabet anså for at være af betydning for sit forsvar. Først senere, i løbet af hovedsagen, blev Glencore i sidste ende givet aktindsigt i nogle af de ønskede dokumenter som følge af en dom afsagt af den forelæggende ret.

21. Det er den forelæggende rets opfattelse, at de påståede mangler ved den administrative procedure ikke fuldt ud kan afhjælpes i forbindelse med retssagen, for så vidt som lovligheden af de af afgiftsmyndighederne tidligere trufne afgørelser og af det indsamlede bevismateriale i forbindelse med den relaterede sag ikke kan prøves.

22. Under disse omstændigheder har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal momsdirektivets bestemmelser samt det grundlæggende princip om overholdelse af retten til forsvar og artikel 47 i [Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«)] fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat og en national praksis, der hviler herpå, i henhold til hvilke de resultater i forbindelse med kontrollen af parterne i retsforholdet (kontrakten, transaktionen), som den afgiftsmæssige forpligtelse vedrører, som afgiftsmyndigheden foretager ved en gennemførelsesprocedure hos en af parterne i nævnte retsforhold (udstederen af fakturaen i hovedsagen), og som indebærer en ændring af retsforholdet, skal tages i betragtning ex officio af afgiftsmyndigheden i forbindelse med kontrollen af en anden part i retsforholdet (modtageren af fakturaen i hovedsagen), således at den anden part i retsforholdet ikke har nogen ret, herunder navnlig rettigheder som part i sagen, i den oprindelige kontrol?

2) Såfremt Domstolen besvarer det første spørgsmål benægtende, er momsdirektivets bestemmelser samt det grundlæggende princip om overholdelse af retten til forsvar og artikel 47 i [chartret] da til hinder for en national praksis, som tillader en procedure, som den i det første spørgsmål omhandlede, således at en anden part i retsforholdet (fakturamodtageren) i den oprindelige kontrol ikke har rettigheder som part i sagen i forbindelse med en kontrol, hvis resultater skal tages i betragtning ex officio af afgiftsmyndigheden i kontrollen vedrørende den anden parts afgiftsmæssige forpligtelse, og kan lægges sidstnævnte til last, således at afgiftsmyndigheden ikke stiller den dokumentation, der er relevant for den kontrol, der blev foretaget hos den første part i retsforholdet (fakturaudstederen) til rådighed for den anden part, herunder navnlig de bilag, der ligger til grund for resultaterne, mødeprotokollerne og de administrative afgørelser, men kun fremsender dokumentationen til en part i forkortet form, idet afgiftsmyndigheden således kun giver den anden part indirekte kendskab til dokumentationen, idet den foretager en udvælgelse på baggrund af dens egne kriterier, som den anden part ikke har nogen kontrol over?

3) Skal momsdirektivets bestemmelser samt det grundlæggende princip om overholdelse af retten til forsvar og artikel 47 i [chartret] fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, i henhold til hvilken konklusionerne i forbindelse med kontrollen af parterne i retsforholdet, som den afgiftsmæssige forpligtelse vedrører, som afgiftsmyndigheden foretager ved en gennemførelsesprocedure hos udstederen af en faktura, og som indebærer, at det konstateres, at nævnte udsteder har deltaget i aktiv skattesvig, skal tages i betragtning ex officio af afgiftsmyndigheden i forbindelse med kontrollen af fakturamodtageren, således at nævnte modtager i den kontrolprocedure, der gennemføres hos udstederen, ikke har rettigheder som part i sagen, og heller ikke kan udøve retten til forsvar i forbindelse med en kontrolprocedure, hvori resultaterne skal tages i betragtning ex officio af afgiftsmyndigheden i kontrollen vedrørende modtagerens afgiftsmæssige forpligtelse, og kan lægges sidstnævnte til last, og således at [afgiftsmyndigheden] ikke stiller den dokumentation, der er relevant for den kontrol, som foretages hos udstederen, herunder navnlig de bilag, der ligger til grund for resultaterne, mødeprotokollerne og de administrative afgørelser, til rådighed for modtageren, men kun fremsender dokumentationen til en part i forkortet form, idet afgiftsmyndigheden således kun giver den anden part indirekte kendskab til dokumentationen, idet den foretager en udvælgelse på baggrund af dens egne kriterier, som den anden part ikke har nogen kontrol over?«

23. Glencore, den ungarske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg og har desuden fremsat mundtlige bemærkninger i retsmødet den 20. marts 2019.

## IV. Bedømmelse

### *A. Indledende bemærkninger*

24. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets bestemmelser, fortolket i lyset af chartrets artikel 47 og artikel 48, stk. 2, er til hinder for en national bestemmelse eller praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden ved kontrollen af en afgiftspligtig persons ret til at fradrage moms tager hensyn til de faktiske konstateringer og den retlige kvalifikation af disse faktiske konstateringer (herefter »konstateringerne«) foretaget af administrationen i relaterede afgørelser over for andre afgiftspligtige personer. I denne forbindelse giver administrationen kun delvist og indirekte ved hjælp af et sammendrag af de dokumenter, der betragtes som relevante, den afgiftspligtige person adgang til de for disse konstateringer relevante dokumenter.

25. Forelæggelsesafgørelsen er yderst kortfattet for så vidt angår sagens faktiske omstændigheder. Jeg finder det derfor nødvendigt at anføre min opfattelse af de faktiske omstændigheder, som nødvendigvis vil udgøre rammen for besvarelsen af de spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt. Det bør imidlertid tilføjes, at manglen på faktiske oplysninger, sammenholdt med den forholdsvis komplekse formulering af de forelagte spørgsmål, nødvendigvis har indvirkning på den type svar, som kan gives. Mine forslag i denne forbindelse kan således ikke være andet end på et forholdsvis højt abstraktionsniveau.

26. Glencore har i hovedsagen anfægtet to afgørelser truffet af de ungarske afgiftsmyndigheder, hvorved sidstnævnte nægtede fradrag af moms, som er betalt på visse leveringer, med den begrundelse, at Glencore var bekendt med eller burde have været bekendt med afgiftsunddragelse eller svig begået af selskabets leverandører.

27. Konstateringen af, at der var sket afgiftsunddragelse med hensyn til visse transaktioner, blev første gang foretaget i afgørelser, som afgiftsmyndighederne tidligere havde truffet over for Glencores leverandører i sager, som Glencore ikke var part i. Denne konstatering blev derefter »overført« til de omtvistede afgørelser i overensstemmelse med skattelovens § 1, stk. 3a. Denne bestemmelse – hvis præcise betydning imidlertid er omtvistet af parterne – fastsætter, at »[i] forbindelse med kontrollen af parterne i et retsforhold […], som medfører afgiftsmæssige forpligtelser, skal afgiftsmyndigheden behandle ethvert retsforhold, som allerede er blevet undersøgt og klassificeret, på samme måde for hver afgiftspligtig person og skal ex officio anvende sine konstateringer vedrørende en af parterne i forbindelse med kontrollen af den anden part«.

28. Det er min forståelse, at afgiftsmyndighederne i de omtvistede afgørelser med henblik på at bevise Glencores medvirken til den omhandlede afgiftsunddragelse påberåbte sig *tre former for bevismateriale*: i) beviser indsamlet i forbindelse med den administrative sag indledt mod Glencore, ii) beviser indsamlet i løbet af den administrative sag mod Glencores leverandører og iii) beviser indsamlet i forbindelse med straffesagen indledt mod Glencores leverandører.

29. Afgiftssagerne mod Glencores leverandører var på tidspunktet, hvor den forelæggende ret indleverede sin anmodning om præjudiciel afgørelse, afsluttet med vedtagelsen af endelige administrative afgørelser. Straffesagen mod disse leverandører var derimod igangværende, men tilsyneladende i efterforskningsfasen (dvs. endnu ikke indbragt for en ret).

30. Dette betyder i den konkrete sag, at den tvivl, som den forelæggende ret har givet udtryk for vedrørende den mulige tilsidesættelse af Glencores rettigheder, skyldes »overførslen« af bevismateriale mellem forskellige afdelinger hos de nationale myndigheder og »overførslen« af disse myndigheders konstateringer i en eller flere administrative afgørelser til efterfølgende administrative afgørelser. Som

bekræftet af parterne i retsmødet blev derimod ingen af konstateringerne i de omtvistede afgørelser foretaget på grundlag af en strafferetlig dom, idet der på dette tidspunkt ikke var afsagt nogen dom. Visse oplysninger var imidlertid hentet fra de dokumenter, som var indsamlet af de myndigheder, der varetog den strafferetlige efterforskning.

31. I lyset af det ovenstående forekommer det mig, at den forelæggende ret med spørgsmålene ønsker at rejse *tre hovedspørgsmål*. Det første spørgsmål vedrører måden, hvorpå afgiftsmyndighederne skal løfte den bevisbyrde, der påhviler dem med hensyn til at bevise, at en afgiftspligtig person var bekendt eller burde have været bekendt med afgiftsunddragelse begået af dennes leverandører, når de påberåber sig konstateringerne i afgørelser, som tidligere er truffet over for leverandørerne. Det andet spørgsmål vedrører omfanget af afgiftsmyndighedernes forpligtelse til at give den afgiftspligtige person adgang til det bevismateriale, som er nødvendigt for den pågældendes forsvar, herunder dokumenter, der er indsamlet i relaterede sager mod andre afgiftspligtige personer. Det tredje spørgsmål vedrører den kompetence, som en national ret bør have, når den prøver konstateringerne i afgiftsmyndighedernes afgørelser over for en afgiftspligtig persons leverandører og lovligheden af indsamlingen af beviser i sagen mod disse leverandører.

32. Endelig skal det hvad angår gældende EU-ret påpeges, at nationale regler, som fastsætter procedurer og sanktioner til bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse, udgør gennemførelse af EU-retten i henhold til chartrets artikel 51, stk. 1[3]. Som fremhævet af den forelæggende ret er adgangen til effektive retsmidler og til en upartisk domstol samt retten til forsvar, som fastsat i henholdsvis chartrets artikel 47 og artikel 48, stk. 2, af særlig relevans i den foreliggende sag.

### *B. Bevisbyrden, som er pålagt afgiftsmyndigheden*

33. Det første spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst, angår måden, hvorpå afgiftsmyndighederne løfter den bevisbyrde, som er pålagt dem, i forhold til at godtgøre, at en afgiftspligtig person var bekendt med eller burde have været bekendt med momsunddragelse begået af den pågældendes leverandører, i tilfælde hvor disse myndigheder ønsker at påberåbe sig konstateringerne i tidligere trufne afgørelser over for leverandørerne.

34. Det skal indledningsvis fremhæves, at fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed[4]. Domstolen har konsekvent fastslået, at retten til momsfradrag er et *centralt element* i momssystemet, der som følge heraf i princippet ikke kan begrænses[5].

35. Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at EU-retten ikke kan gøres gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, og at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som udtrykkeligt anerkendes og støttes i momsdirektivet[6]. Det følger af momsdirektivets artikel 2 og 273, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes

3 – Jf. navnlig dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 27), som efterfølgende præciseret i dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), og af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 – Jf. f.eks. dom af 5.7.2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

5 – Jf. blandt mange dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

6 – Jf. bl.a. dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 50), og af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 28).

på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig[7]. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe med henblik herpå, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet[8].

36. Det er således ikke foreneligt med momsdirektivets bestemmelser at nægte at indrømme en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden, denne ret[9]. Hvis en afgiftspligtig person skal nægtes fradragsret, skal afgiftsmyndigheden på grundlag af objektive forhold, og uden at det hermed kræves af den afgiftspligtige person, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, godtgøre, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at hans modpart var involveret i momssvig[10].

37. I mangel af EU-regler om bevisoptagelse skal en afgiftspligtig persons deltagelse i momssvig bevises i overensstemmelse med bevisreglerne i henhold til national lov[11]. Som Domstolen imidlertid stedse har fundet, må reglerne for indsamling af beviser ikke begrænse EU-rettens rækkevidde og virkning, og de skal overholde de rettigheder, som chartret sikrer[12].

38. Det følger endvidere af WebMindLicenses-dommen, at hverken momsdirektivets bestemmelser eller princippet om overholdelse af retten til forsvar principielt er til hinder for, at afgiftsmyndighederne med henblik på at fastslå, om der foreligger afgiftsunddragelse, kan anvende beviser, der er tilvejebragt inden for rammerne af en endnu uafsluttet sideløbende straffesag vedrørende den samme person[13].

39. Jeg kan ikke se nogen grund til, at dette princip ikke også skulle kunne finde anvendelse for så vidt angår en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor beviserne er tilvejebragt i forbindelse med en administrativ eller strafferetlig sag mod selskabets leverandører. Som bemærket af Kommissionen er det afgiftsmyndighedernes almindelige – og helt legitime – praksis at foretage yderligere kontroller af afgiftspligtige personer i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden, når en kontrol af en afgiftspligtig person giver anledning til mistanke med hensyn til visse transaktioners lovlighed. Disse kontroller kan føre til, at der indledes sideløbende sager (af strafferetlig og/eller administrativ karakter) mod flere afgiftspligtige personer med udgangspunkt i samme faktiske omstændigheder og på grundlag af det samme bevismateriale[14].

40. Det forhold, at visse dokumenter overføres fra en sag til en anden, udgør derfor ikke i sig selv en tilsidesættelse af retten til forsvar for så vidt angår de afgiftspligtige personer, som undersøges i den sidstnævnte sag.

41. En sådan generel mulighed er imidlertid forbundet med en række betingelser. Hvis afgiftsmyndigheden har til hensigt at påberåbe sig sådanne dokumenter til støtte for sine konstateringer i en efterfølgende afgørelse skal den i) meddele aktindsigt i disse dokumenter til den afgiftspligtige person, over for hvem disse dokumenter kan blive anvendt som bevis i den efterfølgende afgørelse, ii) give denne afgiftspligtige person mulighed for at blive hørt med hensyn til disse

7 – Jf. i denne retning dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25), og af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 26).

8 – Jf. navnlig dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

9 – Jf. dom af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 35-38 og 41), og af 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 40-42).

10 – Jf. i denne retning kendelse af 10.11.2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Jf. f.eks. mit forslag til afgørelse Dzivev (C-310/16, EU:C:2018:623, punkt 24 ff. og den deri nævnte retspraksis).

12 – Jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 65 og 68).

13 – Ibidem, præmis 68 og 90.

14 – Jf. f.eks. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 17 og 25), og af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 14). Jf. endvidere kendelse af 15.7.2015, Itales (C-123/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:511, præmis 14 og 15).

dokumenter og for at fremlægge dokumentation til støtte for dennes argumenter, iii) i sin afgørelse udtrykkeligt forene de relevante dokumenter og deres relevans ved at indarbejde, kommentere eller afvise den afgiftspligtige persons relevante argumenter. Dette gælder uanset, om disse dokumenter allerede udgjorde grundlaget for en tidligere afgørelse, som i mellemtiden er blevet endelig.

42. Det forhold, at konstateringer anses for fastlagte i tidligere afgørelser, kan ikke fritage afgiftsmyndighederne for deres forpligtelse til behørigt at forklare deres ræsonnement og at fremlægge dokumentation herfor i efterfølgende afgørelser, der træffes over for andre afgiftspligtige personer. Enhver afgørelse fra afgiftsmyndighederne om at nægte at indrømme en afgiftspligtig person fradrag af moms skal principielt være en selvstændig afgørelse, hvori myndighedernes konklusioner er tilstrækkeligt og uafhængigt underbygget og begrundet.

43. Enhver anden tilgang ville alvorligt skade retten til forsvar for afgiftspligtige personer, der er genstand for efterfølgende sager, som ville falde mellem to stole. Dels kunne en afgiftspligtig person ikke anfægte visse konstateringer i de tidligere afgørelser, fordi denne ikke var part i disse sager, og dels kunne denne ikke anfægte disse konstateringer i sin egen sag, eftersom myndighederne er bundet af deres tidligere afgørelser.

44. I ekstreme situationer kunne dette ligeledes resultere i, at der ikke er noget forsvar overhovedet, især i de tilfælde (som ikke er sjældne i tilfælde af omfattende svig), hvor der indledes sager mod selskaber, som er under likvidation, som ikke længere eksisterer, eller som blot ikke har nogen interesse i at forsvare sig selv. I sidstnævnte type sager ville afgiftsmyndigheden med en form for virkning erga omnes fastlægge de faktiske omstændigheder og deres retlige kvalifikation, uden at disse udtalelser nogensinde reelt blev anfægtet.

45. Disse betragtninger bringer mig til sagens kerne, som vedrører vurderingen af foreneligheden med EU-retten af en national bestemmelse som skattelovens § 1, stk. 3a. Som anført i punkt 27 ovenfor er parterne ikke enige om den måde, hvorpå denne bestemmelse skal fortolkes og anvendes. Det tilkommer ikke Domstolen at fortolke national ret. Jeg vil derfor afholde mig fra at tage stilling til denne specifikke bestemmelse og begrænse mine bemærkninger til blot nogle få generelle udtalelser.

46. Det forhold, at afgiftsmyndighederne i princippet i henhold til loven er forpligtet til at være konsekvent, når den vurderer de samme faktiske omstændigheder eller retsforhold, er naturligvis slet ikke problematisk. Som anført af den ungarske regering fremmer det derimod retssikkerheden og sikrer lighed mellem afgiftspligtige personer. Dog skal to væsentlige forbehold tilføjes.

47. For det første skal fortolkningen af en bestemmelse som skattelovens § 1, stk. 3a, overholde momsordningens logik og struktur. Den individuelle afgiftspligtige person kan ikke holdes ansvarlig for andre afgiftspligtige personers adfærd, blot fordi de var part i det retsforhold, som gav anledning til den omhandlede afgiftsmæssige forpligtelse. Et sådant ansvar skal placeres på et individuelt niveau for hver afgiftspligtig person i leveringskæden [15].

48. For det andet kan en sådan national bestemmelse alene gå så vidt som at pålægge afgiftsmyndighederne en forpligtelse til at anvende den samme tilgang i alle forbundne sager *i mangel af tungtvejende modsatrettede hensyn*. En sådan bestemmelse er med andre ord alene acceptabel, i det omfang den ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne de jure eller de facto når en anden konklusion i forbindelse med en anden sag, når den får forelagt nye argumenter eller nye beviser.

15 – Jf. punkt 36 ovenfor i nærværende forslag til afgørelse.

49. Af disse grunde kan en national bestemmelse eller praksis, hvorefter afgiftsmyndighederne, retligt eller faktisk, er bundet af konstateringerne i relaterede afgørelser, være i strid med en række relevante centrale principper, hvis den fortolkes og anvendes på en anden måde end netop angivet. En sådan fortolkning kan imidlertid hverken »udvande« afgiftsmyndighedernes bevisbyrde eller så meget desto mindre reelt flytte den over på den afgiftspligtige person og derved i sidste ende anfægte retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet samtidig med, at afgiftspligtige personers ret til forsvar tilsidesættes.

### *C. Omfanget af den afgiftspligtige persons ret til aktindsigt*

50. Det andet spørgsmål, som er rejst i den foreliggende sag, vedrører afgiftsmyndighedernes pligt til at give afgiftspligtige personer adgang til bevismateriale, der vedrører den afgiftssag, som gennemføres i forhold til denne person. Navnlig ønsker den forelæggende ret med hensyn til denne aktindsigt i lighed med den nationale ret i Ispas-sagen [16] en afklaring af *hvad, hvornår* og *hvordan*.

51. Der skal i forbindelse med det første aspekt mindes om, at retten til aktindsigt er afgørende for udøvelsen af retten til forsvar for personer, hvis interesser kan blive påvirket af de offentlige myndigheders vedtagelse af en afgørelse.

52. Princippet om overholdelse af retten til forsvar kræver, at adressaten for en bebyrdende afgørelse har lejlighed til at fremkomme med sine bemærkninger, før afgørelsen træffes, således at den kompetente myndighed er i stand til at tage hensyn til alle relevante forhold. Reglen har først og fremmest til formål, at adressaten kan rette en fejl eller gøre sådanne forhold med hensyn til sin personlige situation gældende, som taler for, at afgørelsen træffes, ikke træffes eller træffes med et nærmere bestemt indhold [17].

53. Aktindsigt skal gives i løbet af den administrative procedure, men under alle omstændigheder *før* myndighederne træffer deres endelige afgørelse. Den afgiftspligtige person skal have tilstrækkelig tid til at gøre sig bekendt med de dokumenter, som myndighederne er i besiddelse af, og være i stand til forberede sit forsvar i overensstemmelse hermed.

54. En afgiftspligtig person bør gives aktindsigt, før en retssag indledes. Aktindsigt giver endvidere den afgiftspligtige person mulighed for at træffe en kvalificeret beslutning med hensyn til, om den pågældende ønsker at anfægte myndighedens afgørelse ved den kompetente ret eller domstol [18].

55. Meddelelse af aktindsigt på et senere tidspunkt – først i forbindelse med en retssag til prøvelse af den afgørelse, som er truffet af de administrative myndigheder – kan almindeligvis ikke afhjælpe tilsidesættelse af en parts ret til forsvar, som udkrystalliserede sig i løbet af den administrative fase af proceduren [19].

56. Med hensyn til de former for dokumenter, som myndighederne skal meddele den afgiftspligtige person, der er genstand for en undersøgelse, skal det fremhæves, at retten til aktindsigt indebærer, at den afgiftspligtige person skal kunne undersøge *alle* dokumenter i sagsakterne vedrørende undersøgelsen, som er relevante for udøvelsen af dennes forsvar.

16 – Jf. mit forslag til afgørelse Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 99).

17 – Jf. i denne retning dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

18 – Jf. i denne retning dom af 15.10.1987, Heylens m.fl. (222/86, EU:C:1987:442, præmis 15).

19 – Det kan imidlertid forholde sig anderledes i tilfælde, hvor retssagen til prøvelse af myndighedens afgørelse medfører »automatisk opsættende virkning for gennemførelsen af den bebyrdende afgørelse, og afgørelsen [straks] sættes […] ud af kraft«. Jf. i denne retning dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 54 ff.).

57. Nærmere bestemt omfatter disse dokumenter for det første de oplysninger i sagsakterne, som myndighederne har til hensigt at påberåbe sig i deres afgørelse over for den afgiftspligtige person [20]. Dette betyder i Glencores tilfælde, at dette selskab skulle have været givet adgang til alt det bevismateriale, som der er henvist til med henblik på at fastslå, at det kendte til eller burde have kendt til den omhandlede afgiftsunddragelse.

58. Det er i denne forbindelse værd at påpege, at retten til aktindsigt gælder uanset dokumentets oprindelse og sammenhængen, hvori dette dokument blev indsamlet (f.eks. som led i en sideløbende administrativ eller strafferetlig procedure indledt mod en anden afgiftspligtig person) [21]. Det er uden betydning, om dokumenterne, som myndighederne påberåbte sig, fysisk er blevet overført fra en sagsmappe til en anden: I det omfang det er hensigten at anvende disse dokumenter som bevismateriale i en efterfølgende sag, skal de videregives til den afgiftspligtige person, som berøres af denne efterfølgende sag. Hvorvidt dette sker ved at udlevere en kopi af de ønskede dokumenter eller ved at give den afgiftspligtige person (om nødvendigt delvis) adgang til sagsakterne i den relaterede procedure, tilkommer det medlemsstaterne at afgøre. Det afgørende er, at den afgiftspligtige person har en reel mulighed for at få adgang til det originale bevismateriale.

59. Retten til aktindsigt omfatter for det andet nødvendigvis andre dokumenter, der vedrører adfærden hos den afgiftspligtige person, som er genstand for undersøgelsen, selv om myndighederne måske ikke direkte påberåber sig dem i begrundelsen for deres afgørelse. Som Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol konsekvent har udtalt, skal retsforfulgte personer i henhold til artikel 6 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder (herefter »EMRK«) kunne få adgang til ikke blot »evidence *directly relevant* to the facts of the case«, men også »*other evidence* that might relate to the admissibility, reliability and completeness of the former« [22].

60. For det tredje omfatter retten til aktindsigt ikke blot belastende dokumenter men også *diskulperende* dokumenter, som afgiftsmyndighederne kan have indsamlet [23]. Dette betyder, at den afgiftspligtige person bør have adgang til dokumenter og oplysninger, som kan være til fordel for personen, eftersom de kan frikende den pågældende, eller de mere generelt kan vise sig ikke at stemme overens med de følgeslutninger, som afgiftsmyndigheden er nået frem til ud fra det øvrige bevismateriale i deres besiddelse [24].

61. Som jeg foreslog i Ispas-sagen, kan retten til aktindsigt omvendt ikke fortolkes således, at den afgiftspligtige person har krav på at »se alle sagsakter«, hvis dette skal forstås som »alle de dokumenter og oplysninger, som de administrative myndigheder er i besiddelse af«, inklusive »elementer, som ikke er direkte forbundet med den trufne afgørelse, såsom nogle interne notater, udkast, supplerende beregninger og alle oplysninger modtaget fra tredjemand« [25].

20 – Jf. f.eks. dom af 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 32).

21 – Jf. punkt 63 og 64 nedenfor i nærværende forslag til afgørelse.

22 – Jf. Menneskerettighedsdomstolens dom af 11.12.2008, Mirilashvili mod Rusland (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 og den deri nævnte retspraksis). Min fremhævelse. Selv om EMRK's artikel 6, stk. 1, naturligvis primært har sit civilretlige og et strafferetligt led, har Menneskerettighedsdomstolen anvendt bestemmelserne i EMRK's artikel 6, stk. 1, på visse typer af skatteprocedurer. De principper, som er udviklet af Menneskerettighedsdomstolen, kan derfor meget vel tjene til generel inspiration for den standard, som skal anvendes på en procedure som den i hovedsagen omhandlede, uafhængigt af den (særskilte) undersøgelse af, hvorvidt den pålagte bøde i det enkelte tilfælde rent faktisk kan anses for at være af »strafferetlig« karakter eller ej.

23 – Jf. analogt dom af 13.9.2018, UBS Europe m.fl. (C-358/16, EU:C:2018:715, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis). Jf. endvidere Menneskerettighedsdomstolens dom af 5.4.2012, Chambaz mod Schweiz (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 61 og den deri nævnte retspraksis).

24 – Jf. dom af 1.7.2010, Knauf Gips mod Kommissionen (C-407/08 P, EU:C:2010:389, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

25 – Jf. mit forslag til afgørelse Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punkt 100, 116 og 121).

62. Så meget desto mere ser jeg intet grundlag for at kræve fuld aktindsigt i sagsakterne vedrørende sideløbende sager vedrørende *andre afgiftspligtige personer*, naturligvis forudsat, at alle relevante dokumenter, som afgiftsmyndigheden ønsker at påberåbe sig, er blevet »overført« til de efterfølgende sagsakter, og at adgangen til dem er blevet givet dér [26].

63. Det følger endvidere af fast retspraksis, at det generelle EU-retlige princip om overholdelse af retten til forsvar ikke skal betragtes som en absolut rettighed, men kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse faktisk er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat at begrænsningerne ikke, når henses til deres formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de beskyttede rettigheder [27]. Retten til aktindsigt kan således begrænses i de tilfælde, hvor det skønnes strengt nødvendigt at sikre, at vigtige almene hensyn beskyttes (f.eks. tavshedspligten i forbindelse med igangværende strafferetlig efterforskning), eller at andre personers grundlæggende rettigheder ikke påvirkes uretmæssigt (f.eks. beskyttelsen af persondata eller forretningshemmeligheder) [28].

64. Det påhviler imidlertid myndighederne at godtgøre, at betingelserne for disse undtagelser er opfyldt, under kontrol af en retsinstans [29]. Ikke desto mindre er myndighederne forpligtet til at vurdere, om der kan gives *delvis* aktindsigt i de dokumenter, som er omfattet af en af undtagelserne: Dette kræver navnlig, at det undersøges, om adgang, der er begrænset til visse dele af dokumenterne, er mulig og ikke kræver en uforholdsmæssig arbejdsbyrde for myndighederne [30]. Det skal i denne forbindelse erindres, at i det moderne IT-miljø er håndtering af en stor mængde dokumenter og om nødvendigt redigering af dokumenter blevet betydeligt lettere end tidligere.

65. Hvad endelig angår måden, hvorpå aktindsigt skal gives, skal det af de årsager, som er anført ovenfor i punkt 58, fremhæves, at den blotte henvisning til tidligere afgørelser, hvor de relevante dokumenter blev anvendt som beviser, ikke er tilstrækkelig. En beskrivelse af bevismaterialet, som afgiftsmyndighederne er i besiddelse af, i form af en sammenfattende rapport opfylder ligeledes ikke en afgiftspligtig persons ret til aktindsigt, medmindre denne har mulighed for at anmode om et gennemsyn og eventuelt en kopi af de specifikke dokumenter. Det er bestemt af afgørende betydning, at en afgiftspligtig person har mulighed for at »kaste et blik« på de originale dokumenter, hvis den pågældende ønsker at gøre det.

### *D. Domstolsprøvelse*

66. Endelig er det nødvendigt kort at komme ind på omfanget af den prøvelse, som den nationale ret skal foretage af afgiftsmyndighedernes afgørelse om at nægte at indrømme momsfradrag til en afgiftspligtig person.

67. Den kompetente ret bør foretage en samlet vurdering af alle de relevante faktiske omstændigheder og forhold vedrørende den sag, som verserer for den, for at afgøre, om den omhandlede afgiftspligtige person havde fradragsret med hensyn til de leveringer, som gav anledning til den omhandlede afgiftsunddragelse.

68. I sin undersøgelse af dette spørgsmål kan den nationale ret selvsagt ikke være bundet af afgiftsmyndighedernes konstateringer i hverken de omtvistede afgørelser eller i afgørelser, der er truffet over for andre afgiftspligtige personer, selv om disse afgørelser er blevet endelige.

26 – Punkt 58 ovenfor i nærværende forslag til afgørelse.

27 – Jf. i denne retning dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 42), og af 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 35).

28 – Jf. i denne retning dom af 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 36).

29 – Jf. i denne retning Menneskerettighedsdomstolens dom af 16.2.2000, Jasper mod Det Forenede Kongerige (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56).

30 – Jf. i denne retning analogt dom 28.6.2012, Kommissionen mod Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, præmis 79).

69. I overensstemmelse med chartrets artikel 47 bør den nationale rets kompetence omfatte alle de retlige og faktiske omstændigheder, der er afgørende for udfaldet af proceduren [31]. For således at opfylde de krav, der er forbundet med retten til en retfærdig rettergang, er det i den forbindelse væsentligt, at parterne har kendskab til og kontradiktorisk kan diskutere alle disse forhold [32].

70. I retssager skal de nationale retter ligeledes være i stand til (om nødvendigt accessorisk) at efterprøve lovligheden, set i lyset af EU-retten, af de beviser, som gøres gældende mod den afgiftspligtige person, herunder dem, som er »overført« fra andre sager. Som Domstolen fastslog i WebMindLicenses-dommen, er det et krav, for at den domstolsprøvelse, der er sikret ved chartrets artikel 47, skal være effektiv, at »den ret, som foretager prøvelsen af lovligheden af en afgørelse, som udgør en gennemførelse af EU-retten, kan efterprøve, om de beviser, der ligger til grund for denne afgørelse, er blevet tilvejebragt og anvendt i strid med de rettigheder, der er sikret ved nævnte rettighed og navnlig ved chartret«. Dette krav er opfyldt, »hvis den ret, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om momsberigtigelse, har beføjelse til at efterprøve, om de beviser, der hidrører fra en endnu ikke afsluttet sideløbende straffesag, og som ligger til grund for nævnte afgørelse, under denne straffesag er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med de rettigheder, der er sikret ved EU-retten, eller i det mindste på grundlag af en allerede udført efterprøvelse foretaget af en straffedomstol inden for rammerne af en kontradiktorisk procedure kan sikre sig, at nævnte beviser er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med EU-retten« [33].

71. Det bemærkes, at Domstolen tilføjede, at »[s]åfremt dette krav ikke er opfyldt, og adgangen til retsmidler dermed ikke er effektiv, eller såfremt der er sket tilsidesættelse af en anden rettighed, der er sikret ved EU-retten, skal der ske afvisning af de beviser, der er tilvejebragt i forbindelse med straffesagen og anvendt under den administrative afgiftsprocedure, og den anfægtede afgørelse, som er truffet på grundlag af disse beviser, skal annulleres, hvis den på baggrund heraf ikke længere er begrundet« [34].

72. Hvis den forelæggende ret ikke var i stand til at efterprøve afgiftsmyndighedernes konstateringer eller måden, hvorpå de fremlagte beviser var indsamlet, ville dette medføre en tilsidesættelse af princippet om processuel ligestilling, der følger af retten til en retfærdig rettergang som fastsat i chartrets artikel 47.

73. I henhold til fast retspraksis indebærer princippet om processuel ligestilling således en forpligtelse til at give begge parter rimelig mulighed for at fremlægge sin sag, herunder sine beviser, under betingelser, der ikke stiller ham i en situation, der er til hans ugunst i forhold til modparten. Dette princip har til formål at sikre den processuelle ligevægt mellem parterne i en retssag og således sikre ligheden mellem disse parters rettigheder og forpligtelser, bl.a. med hensyn til de bestemmelser, der regulerer bevisoptagelsen og den kontradiktoriske forhandling for retten [35].

74. Det skal på et mere generelt plan understreges, at afgiftsmyndighedernes udtalelser og konstateringer, med enkelte mindre betydelige undtagelser, ikke binder og ikke kan binde domstole eller forhindre dem i at udøve fuld domstolsprøvelse. Som Domstolen igen for nylig har understreget, indebærer begrebet uafhængighed bl.a., at den pågældende ret udøver sit juridiske hverv helt

31 – Jf. analogt dom af 4.6.2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, præmis 62).

32 – Jf. analogt dom af 2.12.2009, Kommissionen mod Irland m.fl. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, præmis 56).

33 – Dom af 17.12.2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 87 og 88).

34 – Ibidem, præmis 89.

35 – Jf. f.eks. dom af 28.7.2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl. (C-543/14, EU:C:2016:605, præmis 40 og 41 og den deri nævnte retspraksis).

uafhængigt og uden at være underlagt noget hierarkisk forhold eller stå i afhængighedsforhold til nogen, det være sig direkte (ved at modtage ordrer eller instrukser fra nogen [36]) eller indirekte (ved for så vidt angår udfaldet af bedømmelsen at være bundet af en anden retsakt eller afgørelse, navnlig af administrative retsakter, som reelt er udelukket fra domstolsprøvelse [37]).

75. Af ovenstående grunde skal en national ret, ved hvilken en afgiftspligtig person har anlagt sag til prøvelse af en afgørelse truffet af afgiftsmyndighederne, kunne efterprøve alle faktiske og retlige elementer i denne afgørelse, herunder lovligheden af måden, hvorpå beviserne er blevet indsamlet, uanset sådanne bevisers oprindelse.

## V. Forslag til afgørelse

76. Jeg foreslår, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) har forelagt, på følgende måde:

– »Bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, fortolket i lyset af artikel 47 og artikel 48, stk. 2, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, er ikke til hinder for en national bestemmelse eller praksis, hvorefter afgiftsmyndighederne ved kontrollen af en afgiftspligtig persons ret til at fradrage merværdiafgift (moms) skal tage hensyn til de konstateringer, som de har foretaget i relaterede afgørelser, som er blevet endelige, forudsat at

  – en sådan bestemmelse eller praksis, samtidig med, at den respekterer momssystemets logik og struktur, ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne de jure eller de facto når frem til andre konklusioner i forbindelse med andre sager, når de får forelagt nye argumenter eller nye beviser

  – afgiftsmyndighederne principielt er forpligtet til inden vedtagelsen af deres endelige afgørelse at give adgang til alle dokumenter, som er relevante for den afgiftspligtige persons udøvelse af retten til forsvar, herunder dokumenter, som er indsamlet i forbindelse med relaterede administrative eller strafferetlige sager; en beskrivelse af bevismaterialet i form af en sammenfattende rapport er ikke tilstrækkelig, medmindre den afgiftspligtige person har mulighed for at anmode om et gennemsyn og eventuelt en kopi af de specifikke dokumenter

  – den nationale ret, for hvilken der er indbragt en sag til prøvelse af en afgørelse truffet af afgiftsmyndighederne, kan efterprøve alle faktiske og retlige elementer i denne afgørelse, herunder lovligheden af måden, hvorpå beviserne er blevet indsamlet, uanset sådanne bevisers oprindelse.«

36 – Jf. i denne retning dom af 27.2.2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, præmis 42 og 44 og den deri nævnte retspraksis).

37 – Jf. mit forslag til afgørelse Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, punkt 50, 51 og 102).