CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. BOBEK
van 5 juni 2019[1]

Zaak C-189/18

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

[verzoek van de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 167 – Artikel 168 – Recht op aftrek – Belastingontduiking of fraude – Nationale procedures – Bewijslast – Toegang tot het dossier – Rechten van verdediging – Wapengelijkheid (‚equality of arms') – Rechterlijke toetsing"

I. Inleiding

1. Glencore Agriculture Hungary Kft. (hierna: „Glencore") betwist twee besluiten van de Nemzeti Adó- és Vámhivatal (nationale belasting- en douanedienst van Hongarije; hierna: „NTCA"), die de aftrek van de over bepaalde leveringen betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") heeft geweigerd op grond dat Glencore wist of had moeten weten dat haar leveranciers betrokken waren bij belastingfraude of -ontduiking. In het hoofdgeding betwist Glencore de rechtmatigheid van de belastingprocedures bij de NTCA. Zij stelt in het bijzonder gebrek aan eerlijkheid en schending van haar rechten van verdediging.

2. De aangezochte nationale rechter, de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije), betwijfelt of bepaalde nationale voorschriften en gebruiken verenigbaar zijn met het Unierecht. De verwijzende rechter wenst in het bijzonder verduidelijking van de beginselen inzake de op de belastingdienst rustende bewijslast om de betrokkenheid van een belastingplichtige bij belastingontduiking door zijn leveranciers aan te tonen, het recht van de belastingplichtige op toegang tot de documenten die voor zijn verdediging van belang zijn, en de omvang van de door de nationale rechter te verrichten toetsing van de bevindingen van de belastingdienst en de wijze waarop de belastingdienst bewijzen heeft verzameld.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

3. Artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn")[2] luidt als volgt: „Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt."

4. Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

5. Artikel 273 van de btw-richtlijn bepaalt: „De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude [...]."

B. Nationaal recht

6. § 1, lid 3a, van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Hongaarse wet XCII van 2003 op het fiscaal procesrecht; hierna: „wet fiscaal procesrecht") bepaalt:

„Bij de controle van partijen bij een rechtsbetrekking (overeenkomst, transactie) waarbij een belastingverplichting ontstaat, behandelt de belastingdienst een rechtsbetrekking die reeds is onderzocht en gekwalificeerd, ten aanzien van iedere belastingplichtige op gelijke wijze en dient hij zijn bevindingen ten aanzien van één van partijen automatisch toe te passen op de controle van de andere partij."

7. Blijkens § 12, leden 1 en 3, van de wet fiscaal procesrecht hebben belastingplichtigen recht op inzage van documenten die voor hen fiscaalrechtelijk van belang zijn. Dit recht omvat „het recht op het maken van of verzoeken om afschriften van alle documenten die noodzakelijk zijn voor de uitoefening van hun rechten en de nakoming van hun verplichtingen". Belastingplichtigen zijn echter onder meer niet bevoegd tot inzage van „die delen van een document die geheime fiscale informatie bevatten met betrekking tot een andere persoon, waarvan kennisneming in strijd is met de wet".

8. § 97, leden 4 en 5, van de wet fiscaal procesrecht bepaalt:

„4) De belastingdienst dient de relevante feiten van de zaak vast te stellen en zijn bevindingen van de controle te bewijzen, tenzij de bewijslast krachtens de wet op de belastingplichtige rust.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

5) Als toelaatbare bewijzen worden in het bijzonder beschouwd: documenten, adviezen van deskundigen, verklaringen door de belastingplichtige, zijn vertegenwoordiger of medewerker evenals verklaringen door andere belastingplichtigen, getuigenverklaringen, onderzoeken ter plaatse, aankopen van monsters, al dan niet in het geheim, proefproducties, controles van voorraad en gegevens die door andere belastingplichtigen worden verstrekt, bevindingen van andere gerelateerde inspecties, de inhoud van openbaar gemaakte gegevens, gegevens uit de administratie van andere autoriteiten of elektronische gegevens en informatie die publiekelijk zijn bekendgemaakt."

9. § 100, lid 4, van de wet fiscaal procesrecht luidt als volgt:

„Wanneer de belastingdienst de resultaten van een onderzoek staaft met de bevindingen van een bij een andere belastingplichtige verricht onderzoek of met informatie en bewijzen die gedurende een ander onderzoek zijn ingewonnen, dient de belastingplichtige te worden geïnformeerd over de processen-verbaal en de besluiten betreffende dat onderzoek of over de bij dat andere onderzoek ingewonnen informatie en vergaarde bewijzen, voor zover deze op hem betrekking hebben."

10. § 69, lid 1, van de Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (Hongaarse wet CXXII van 2010 op de nationale belasting- en douanedienst; hierna: „wet op de belastingdienst") bepaalt:

„De door de [NTCA] krachtens § 13, lid 7, onder a), voor wetshandhavingsdoeleinden verzamelde en verwerkte gegevens [...] evenals bijzondere gegevens mogen slechts worden gebruikt voor wetshandhavingsdoeleinden, tenzij in de wet anders is bepaald."

11. § 76, lid 2, onder g), van de wet op de belastingdienst bepaalt:

„2. Voor zover noodzakelijk ter uitvoering van hun respectieve bij wet geregelde taken, mogen gegevens en informatie – onder opgaaf van reden – worden opgevraagd uit de systemen van de [NTCA] voor de verwerking van gegevens voor wetshandhavingsdoeleinden door degenen die in lid 1 zijn genoemd en door:

[...]

g. de afdeling van de [NTCA] die bevoegdheid heeft ter zake van de taken die binnen de bevoegdheid vallen van de [NTCA] betreffende belasting- en douaneverplichtingen, belasting- en douaneprocedures in overeenstemming met [de wet fiscaal procesrecht] [de közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (wet CXXVI van 2003 tot tenuitvoerlegging van de communautaire douanewetgeving)] en overige belasting- en douaneregelgeving;"

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

12. Blijkens de verwijzingsbeslissing en de opmerkingen van de partijen kunnen de relevante feiten als volgt worden samengevat.

13. Glencore, verzoekster in het hoofdgeding, is een in Hongarije gevestigde onderneming die zich voornamelijk bezighoudt met de groothandel in granen, oliehoudende zaden, veevoeders en grondstoffen. Glencore kocht granen op het gehele Hongaarse grondgebied, waarvan het merendeel in het buitenland werd afgezet. Zij kocht tevens grote partijen zonnebloemzaad en koolzaad, waarvan zij het grootste deel door een derde tot ruwe olie en grutten liet verwerken en een kleiner deel onverwerkt doorverkocht.

14. De NTCA heeft bij Glencore controles verricht. Naar aanleiding van deze controles heeft de NTCA in 2015 en in 2016 twee administratieve besluiten (hierna: „de bestreden besluiten") genomen. Het eerste besluit had betrekking op alle belastingen en subsidies over de belastingjaren 2010 en 2011 (met uitzondering van btw over de maanden september en oktober 2011). Bij dat besluit is Glencore onder meer verplicht tot betaling van 1 951 418 000 Hongaarse forint (HUF) in verband met niet-betaalde btw. Bij het tweede besluit, dat betrekking had op niet-betaalde btw over oktober 2011, is vastgesteld dat Glencore nog eens 130 171 000 HUF aan btw moest betalen.

15. Bij deze besluiten heeft de NTCA vastgesteld dat Glencore ten onrechte btw had afgetrokken, voor zover zij wist of had moeten weten dat enkele van haar leveranciers fictieve facturen hadden uitgereikt en bij belastingontduiking betrokken waren. In dit verband heeft de NTCA verwezen naar administratieve besluiten jegens bepaalde leveranciers van Glencore en naar strafrechtelijke procedures tegen enkele van die leveranciers (welke procedures nog liepen op het moment waarop de bestreden besluiten zijn genomen).

16. Zoals uit de bestreden besluiten blijkt, was aan de belastinginspecteurs die met de controle bij Glencore belast waren, direct of indirect toegang verleend tot de documenten in de strafdossiers en administratieve dossiers van de leveranciers tegen wie vervolging was ingesteld. Met behulp van enkele bewijzen die bij die procedures zijn verkregen heeft de NTCA vastgesteld dat Glencore (passief) betrokken was bij belastingontduiking.

17. Nadat haar administratieve beroep was verworpen, heeft Glencore de bestreden besluiten aangevochten bij de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság. Glencore betwist in haar opmerkingen de rechtmatigheid van de administratieve procedure na afloop waarvan de bestreden besluiten zijn genomen en zij stelt gebrek aan eerlijkheid en schending van haar rechten van verdediging.

18. In het kader van deze procedures vraagt de verwijzende rechter zich af of de betreffende nationale bepalingen, zoals door de belastingdienst en de nationale rechters uitgelegd en toegepast, het een belastingplichtige als Glencore niet te moeilijk maken om aan te tonen dat hij niet betrokken is bij belastingontduiking door zijn leveranciers.

19. De verwijzende rechter merkt op dat de belastingdienst zich op het standpunt stelt vrijgesteld te zijn van de normaliter op hem rustende bewijslast, wanneer de belastingdienst in een latere fiscale procedure rekening houdt met de bevindingen van andere gerelateerde besluiten. Dit geldt ook als de belastingplichtige tegen wie het latere onderzoek loopt, geen partij was bij de eerdere procedures en wellicht zelfs niet op de hoogte was van de desbetreffende besluiten.

20. Voorts constateert de verwijzende rechter dat de belastingdienst zich niet gehouden acht tot openbaarmaking van het dossier van de andere procedures en van de bewijzen waarop de andere gerelateerde besluiten gebaseerd zijn. In de onderhavige zaak, bijvoorbeeld, heeft Glencore in de administratieve procedure slechts een beschrijving ontvangen, in de vorm van een samenvattend rapport, van de bewijzen waarop de besluiten jegens haar leveranciers zijn gebaseerd. Ondanks diverse verzoeken is aan Glencore geen toegang verleend tot bepaalde dossierstukken die zij voor haar verdediging van belang achtte. Uiteindelijk is pas in het hoofdgeding, na een bevel van de verwijzende rechter, aan Glencore toegang verleend tot enkele van de documenten die zij had opgevraagd.

21. De verwijzende rechter is van oordeel dat het in de gerechtelijke procedure onmogelijk is de vermeende tekortkomingen van de administratieve procedure volledig te herstellen, voor zover de rechtmatigheid van de eerder door de belastingdienst genomen besluiten en van de in de andere gerelateerde procedures verzamelde bewijzen niet kan worden getoetst.

22. Tegen deze achtergrond heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest") aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling en de daarop gebaseerde nationale praktijk volgens welke de belastingdienst bij de controle van de partijen bij een rechtsbetrekking (een overeenkomst of een andere transactie) waarop de belastingverplichting betrekking heeft, de bevindingen die hij in het kader van de controle van één van die partijen (de opsteller van de facturen in het hoofdgeding) heeft gedaan en die impliceren dat de rechtsbetrekking moet worden geherkwalificeerd, ambtshalve in aanmerking moet nemen bij de controle van een andere partij bij de rechtsbetrekking (de ontvanger van de facturen in het hoofdgeding), terwijl die andere partij in de eerste controleprocedure in het geheel niet beschikt over rechten, met name de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij bij die procedure?

2) Indien het Hof de eerste vraag ontkennend beantwoordt: verzetten de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het [Handvest] zich tegen een nationale praktijk die een procedure als de in de eerste vraag omschreven procedure mogelijk maakt, waarbij de andere partij bij de rechtsbetrekking (de ontvanger van de facturen) in de oorspronkelijke controleprocedure niet beschikt over de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij en dus ook geen rechtsmiddelen kan aanwenden in het kader van een controleprocedure waarvan de bevindingen ambtshalve door de belastingdienst in aanmerking dienen te worden genomen in de controleprocedure betreffende de belastingverplichting van de andere partij, en aan deze andere partij aangerekend kunnen worden, terwijl de belastingdienst het relevante dossier van de controle die bij de eerste partij bij de rechtsbetrekking (de opsteller van de facturen) is verricht, in het bijzonder de stukken waarop de bevindingen zijn gebaseerd, de processen-verbaal en de administratieve besluiten niet aan de andere partij ter beschikking stelt en haar slechts een gedeelte daarvan – in de vorm van een samenvatting – verstrekt, en de andere partij dus slechts indirect in kennis stelt van het dossier, door een selectie te maken volgens zijn eigen, door de andere partij niet te controleren criteria?

3) Dienen de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het [Handvest] aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk volgens welke de belastingdienst bij de controle van de partijen bij een rechtsbetrekking waarop de belastingverplichting betrekking heeft, de bevindingen waartoe hij naar aanleiding van de controle bij de opsteller van de facturen is gekomen, waaronder de constatering dat deze opsteller actief aan belastingfraude heeft deelgenomen, ambtshalve in aanmerking moet nemen bij de controle van de ontvanger van de facturen, terwijl deze ontvanger in de controleprocedure betreffende de opsteller van de facturen niet beschikt over de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij en dus ook geen rechtsmiddelen kan aanwenden in het kader van een controleprocedure waarvan de bevindingen ambtshalve door de belastingdienst in aanmerking dienen te worden genomen in de controleprocedure betreffende de belastingverplichting van de ontvanger, en aan deze laatste aangerekend kunnen worden, en terwijl [de belastingdienst] het relevante dossier van de controle die bij de opsteller van de facturen is verricht, in het bijzonder de stukken waarop de bevindingen zijn gebaseerd, de processen-verbaal en de administratieve besluiten niet aan de ontvanger ter beschikking stelt en hem slechts een gedeelte – in de vorm van een samenvatting – verstrekt, en de ontvanger dus slechts indirect in kennis stelt van het dossier, door een selectie te maken volgens zijn eigen, door hem niet te controleren criteria"

23. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Glencore, de Hongaarse regering en de Europese Commissie, die allen ter terechtzitting van 20 maart 2019 pleidooi hebben gehouden.

IV. Analyse

A. Voorafgaande opmerkingen

24. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of de bepalingen van de btw-richtlijn, uitgelegd in het licht van artikel 47 en artikel 48, lid 2, van het Handvest, zich verzetten tegen een bepaling of praktijk van een lidstaat volgens welke de belastingdienst, bij de controle of een belastingplichtige recht heeft op aftrek van btw, rekening houdt met de feitelijke bevindingen en de juridische kwalificatie van deze feiten (hierna: „bevindingen") die de belastingdienst in andere, gerelateerde besluiten jegens andere belastingplichtigen heeft vastgelegd. Daarbij verstrekt de belastingdienst aan de belastingplichtige de voor deze bevindingen relevante documenten slechts gedeeltelijk en indirect, in de vorm van een samenvatting van de als relevant beschouwde documenten.

25. Wat de feiten van de zaak betreft, is de verwijzingsbeslissing zeer summier. Om die reden vind ik het nodig om mijn begrip van de feiten te verwoorden, dat noodzakelijkerwijs als kader zal dienen voor de antwoorden op de door de verwijzende rechter gestelde vragen. Overigens moet hierbij worden opgemerkt dat het ontbreken van feitelijke bijzonderheden en de tamelijk ingewikkelde formulering van de prejudiciële vragen natuurlijk gevolgen hebben voor het soort antwoord dat kan worden gegeven. Mijn voorstellen in dit verband kunnen dus alleen maar op een relatief hoog abstractieniveau worden geformuleerd.

26. Glencore betwist in het hoofdgeding twee besluiten waarbij de Hongaarse belastingdienst de aftrek heeft geweigerd van over bepaalde leveringen betaalde btw, omdat Glencore wist of had moeten weten van belastingontduiking of fraude door haar leveranciers.

27. De belastingdienst heeft eerder in procedures waarbij Glencore geen partij was, besluiten genomen jegens leveranciers van Glencore en daarbij is voor het eerst vastgesteld dat bij bepaalde handelingen sprake was van belastingontduiking. Die vaststelling is overeenkomstig § 1, lid 3a, van de wet fiscaal procesrecht vervolgens „overgeheveld" naar de bestreden besluiten. In de betreffende bepaling – waarvan de exacte betekenis echter een punt van geschil tussen de partijen vormt – staat dat „bij de controle van partijen bij een rechtsbetrekking [...] waarbij een belastingverplichting ontstaat, de belastingdienst een rechtsbetrekking die reeds is onderzocht en gekwalificeerd, ten aanzien van iedere belastingplichtige op gelijke wijze behandelt en zijn bevindingen ten aanzien van één van partijen automatisch dient toe te passen op de controle van de andere partij".

28. Naar ik heb begrepen, heeft de belastingdienst zich in de bestreden besluiten in wezen gebaseerd op *drie reeksen bewijzen* om aan te tonen dat Glencore betrokken was bij de belastingontduiking: (i) bewijzen die zijn verzameld in de administratieve procedure die is ingesteld tegen Glencore, (ii) bewijzen die zijn verzameld tijdens de administratieve procedure tegen de leveranciers van Glencore, en (iii) bewijzen die zijn verzameld tijdens de strafrechtelijke procedure die is ingesteld tegen de leveranciers van Glencore.

29. Toen de verwijzende rechter zijn verzoek om een prejudiciële beslissing indiende, waren de belastingprocedures tegen de leveranciers van Glencore al afgerond met administratieve besluiten die definitief waren. De strafrechtelijke procedure tegen deze leveranciers was daarentegen nog aan de gang en bevond zich kennelijk in de onderzoeksfase (zonder adiëring van de strafrechter).

30. Dit betekent dat in casu de twijfels van de verwijzende rechter over de mogelijke schending van de rechten van Glencore voortkomen uit de „overdracht" van bewijs tussen verschillende instanties van de nationale autoriteiten en uit de „overheveling" van bevindingen door die autoriteiten in een of meer administratieve besluiten naar latere administratieve besluiten. Zoals partijen ter terechtzitting hebben

bevestigd, zijn de bevindingen in de bestreden besluiten evenwel niet gebaseerd op een strafrechtelijk vonnis, omdat een dergelijk vonnis destijds niet bestond. Bepaalde informatie was echter wel afkomstig uit de documenten die waren verzameld door de autoriteiten die het strafrechtelijk onderzoek uitvoerden.

31. Tegen de achtergrond van het voorgaande komt het mij voor dat de verwijzende rechter met zijn vragen *drie belangrijke kwesties* aan de orde wil stellen. De eerste kwestie betreft de wijze waarop de belastingdienst moet voldoen aan zijn plicht om te bewijzen dat een belastingplichtige wist of had moeten weten van belastingontduiking door zijn leveranciers, wanneer de belastingdienst gebruikmaakt van de bevindingen in eerdere besluiten jegens de betreffende leveranciers. De tweede kwestie betreft de omvang van de verplichting van de belastingdienst om de belastingplichtige toegang te verlenen tot de bewijzen die hij voor zijn verdediging nodig heeft, waaronder documenten uit andere gerelateerde procedures tegen andere belastingplichtigen. De derde kwestie betreft de bevoegdheden die een nationale rechter zou moeten hebben bij de toetsing van bevindingen die de belastingdienst heeft gedaan in besluiten jegens leveranciers van een belastingplichtige, en de rechtmatigheid van de bewijzen die zijn verzameld in de procedures tegen de betreffende leveranciers.

32. Ten slotte moet eraan worden herinnerd, waar het gaat om het geldende Unierecht, dat met nationale regels waarbij procedures en boetes worden vastgesteld ter bestrijding van fraude of belastingontduiking uitvoering wordt gegeven aan het recht van de Unie in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest.[3] Zoals de verwijzende rechter heeft benadrukt, zijn het in artikel 47 en artikel 48, lid 2, van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een eerlijk proces en de rechten van de verdediging in deze procedure van bijzonder belang.

B. Op de belastingdienst rustende bewijslast

33. De eerste kwestie die door de verwijzende rechter aan de orde is gesteld, betreft de wijze waarop de belastingdienst moet voldoen aan zijn plicht om te bewijzen dat een belastingplichtige wist of had moeten weten van belastingontduiking door zijn leveranciers, wanneer de belastingdienst gebruik wil maken van de bevindingen in eerdere besluiten die jegens de betreffende leveranciers zijn genomen.

34. Allereerst moet worden benadrukt dat de aftrekregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.[4] Het Hof heeft steeds geoordeeld dat het recht op btw-aftrek de *hoeksteen* vormt van het btw-stelsel en dus in beginsel niet mag worden beperkt.[5]

35. Het staat ook rechtens vast dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen en dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de btw-richtlijn uitdrukkelijk is erkend en wordt gestimuleerd.[6] Uit de artikelen 2 en 273 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 3, VEU, volgt dat de lidstaten verplicht zijn alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op hun respectieve grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden.[7] De maatregelen

3 Zie met name arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 27), zoals later verduidelijkt in de arresten van 5 december 2017, M.A.S. en M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), en 2 mei 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).

4 Zie bijvoorbeeld arrest van 5 juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

5 Zie onder meer arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 Zie onder meer arresten van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 50), en 22 november 2017, Cussens e.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punt 28).

7 Zie in die zin arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25), en 2 mei 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punt 26).

die de lidstaten daartoe kunnen treffen, mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om die doelstellingen te bereiken. Zij mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een systematische belemmering voor het recht op btw-aftrek en bijgevolg voor de btw-neutraliteit opleveren. [8]

36. Het is derhalve niet verenigbaar met de bepalingen van de btw-richtlijn om dit recht te ontzeggen aan een belastingplichtige die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was. [9] Om een belastingplichtige het recht op aftrek te ontzeggen, moet de belastingdienst op basis van objectieve factoren vaststellen, zonder van de belastingplichtige te verlangen dat hij controles verricht die hij niet hoeft te verrichten, dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat zijn wederpartij bij btw-fraude betrokken was. [10]

37. Bij gebreke van voorschriften van de Unie inzake bewijsvoering moet de betrokkenheid van een belastingplichtige bij btw-fraude worden bewezen overeenkomstig de bewijsregels van het nationale recht. [11] Zoals het Hof meermaals heeft geoordeeld, mogen de regels inzake bewijsgaring echter de doeltreffendheid van het Unierecht niet aantasten en moeten de door het Handvest gewaarborgde rechten worden geëerbiedigd. [12]

38. Bovendien volgt uit het arrest WebMindLicenses dat noch de bepalingen van de btw-richtlijn noch het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging zich in beginsel ertegen verzetten dat de belastingdienst, teneinde vast te stellen dat sprake is van belastingontduiking, gebruik kan maken van bewijzen die zijn verkregen in een parallelle, nog niet afgesloten strafprocedure tegen diezelfde persoon. [13]

39. Ik zie niet in waarom dat beginsel niet ook zou gelden voor een situatie als in het hoofdgeding, waarin de bewijzen zijn verkregen in een administratieve of strafrechtelijke procedure tegen de leveranciers van de onderneming. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, is het gebruikelijk – en ook volkomen legitiem – dat een belastingdienst, wanneer na een controle van een belastingplichtige twijfels ontstaan over de rechtmatigheid van bepaalde handelingen, tegencontroles verricht bij belastingplichtigen in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen. Naar aanleiding van deze controles kunnen, op basis van dezelfde feiten en dezelfde bewijzen, parallelle procedures (van strafrechtelijke en/of administratieve aard) tegen verschillende belastingplichtigen worden ingesteld. [14]

40. Derhalve leidt het feit dat bepaalde documenten van de ene naar de andere procedure worden overgedragen niet per se tot schending van de rechten van verdediging van de belastingplichtige tegen wie in de andere procedure een onderzoek wordt uitgevoerd.

41. Aan die algemene mogelijkheid zijn echter belangrijke voorwaarden verbonden. Wanneer de belastingdienst ter onderbouwing van zijn bevindingen in een later besluit gebruik wil maken van deze documenten, moet de belastingdienst (i) toegang tot de documenten verlenen aan de belastingplichtige tegen wie die documenten als bewijs in het latere besluit kunnen worden gebruikt; (ii) de betreffende belastingplichtige de mogelijkheid bieden om over die documenten te worden gehoord en om bewijzen aan te dragen ter onderbouwing van zijn argumenten; (iii) in zijn besluit uitdrukkelijk het

8 Zie met name arrest van 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 Zie arresten van 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punten 35-38 en 41), en 13 maart 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punten 40-42).

10 Zie in die zin beschikking van 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 Zie bijvoorbeeld mijn conclusie in Dzivev e.a. (C-310/16, EU:C:2018:623, punt 24 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 Zie in die zin arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punten 65 en 68).

13 Ibid., punten 68 en 90.

14 Zie bijvoorbeeld arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 17 en 25), en 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 14). Zie ook beschikking van 15 juli 2015, Itales (C-123/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:511, punten 14 en 15).

verband leggen tussen de betreffende documenten en hun relevantie, en daarbij in zijn besluit de betreffende argumenten van de belastingplichtige opnemen, daarop reageren of deze weerleggen. Dit geldt ongeacht of die documenten al aan de basis lagen van een eerder besluit dat inmiddels definitief is geworden.

42. Het feit dat bevindingen worden geacht te zijn vastgesteld in eerdere besluiten, kan de belastingdienst niet ontslaan van zijn verplichting om in latere besluiten jegens andere belastingplichtigen zijn motivering naar behoren toe te lichten en te onderbouwen. Ieder besluit van de belastingdienst waarbij een belastingplichtige het recht op btw-aftrek wordt ontzegd, moet principieel op zichzelf staan en iedere afzonderlijke conclusie van de belastingdienst moet daarin afdoende worden gemotiveerd en terdege worden onderbouwd.

43. Iedere andere handelwijze zou tot een ernstige schending leiden van de rechten van verdediging van belastingplichtigen tegen wie later een procedure wordt ingesteld; zij zouden tussen wal en schip vallen. Enerzijds zou een belastingplichtige bepaalde bevindingen in eerdere besluiten niet kunnen aanvechten omdat hij geen partij bij die procedures was, en anderzijds zou hij die bevindingen in zijn eigen procedure niet kunnen aanvechten daar de autoriteiten aan hun eerdere besluiten gebonden zijn.

44. In extreme situaties kan dit ook betekenen dat er in het geheel geen verweer wordt gevoerd, vooral in de (bij grootschalige fraudezaken niet ongebruikelijke) gevallen waarin procedures worden ingesteld tegen ondernemingen die in liquidatie zijn, niet meer bestaan of die er eenvoudigweg geen belang bij hebben om zichzelf te verdedigen. In het laatste geval zou de belastingdienst, met een soort werking erga omnes, feiten vaststellen en juridisch kwalificeren zonder enige betwisting ooit.

45. Deze overwegingen brengen mij bij de kern van de zaak, die gaat over de beoordeling van de verenigbaarheid met het Unierecht van een nationale bepaling, zoals § 1, lid 3a, van de wet fiscaal procesrecht. Zoals in punt 27 hierboven is vermeld, vormt de wijze waarop deze bepaling moet worden uitgelegd en toegepast een punt van geschil tussen partijen. Het Hof heeft niet tot taak nationaal recht uit te leggen. Derhalve neem ik over deze specifieke bepaling geen resoluut standpunt in, maar beperk ik mijn opmerkingen tot enkele algemene uitlatingen.

46. Het feit dat de belastingdienst in beginsel wettelijk verplicht is consequent te handelen bij de beoordeling van gelijke feiten of rechtsverhoudingen is uiteraard geenszins het probleem. Integendeel, dit bevordert de rechtszekerheid en zorgt voor gelijkheid tussen belastingplichtigen, zoals de Hongaarse regering heeft betoogd. Hierbij moeten wel twee kanttekeningen worden geplaatst.

47. Ten eerste moet bij de uitlegging van een bepaling zoals § 1, lid 3a, van de wet fiscaal procesrecht rekening worden gehouden met de logica en structuur van het btw-stelsel. Individuele belastingplichtigen kunnen niet aansprakelijk worden gehouden voor onrechtmatige handelingen van andere belastingplichtigen, alleen omdat zij partij waren bij de verhouding die tot de betreffende belastingverplichting heeft geleid. Die aansprakelijkheid moet voor iedere belastingplichtige in de toeleveringsketen afzonderlijk worden bepaald. [15]

48. Ten tweede kan een bepaling van nationaal recht aan de belastingdienst slechts de verplichting opleggen om in alle gerelateerde zaken dezelfde handelwijze te volgen *bij gebreke van gegronde redenen voor het tegendeel*. Met andere woorden, een dergelijke bepaling is slechts aanvaardbaar voor zover zij voor de belastingdienst geen belemmering vormt om, in een andere procedure, rechtens of in feite tot een andere conclusie te komen wanneer nieuwe argumenten of nieuwe bewijzen worden aangedragen.

15 Zie hierboven punt 36 van deze conclusie.

49. Om die redenen kan een nationale bepaling of praktijk op grond waarvan de belastingdienst rechtens of in feite gebonden is aan de bevindingen in andere besluiten, indruisen tegen een aantal belangrijke basisbeginselen indien deze bepaling of praktijk anders wordt uitgelegd en toegepast dan hierboven is uiteengezet. Een dergelijke uitlegging kan de bewijslast die op de belastingdienst rust echter noch afzwakken noch a fortiori feitelijk afschuiven op de belastingbetaler en dus uiteindelijk het recht op aftrek en bijgevolg de btw-neutraliteit in gevaar brengen en bovendien de rechten van verdediging van belastingplichtigen schenden.

C. Omvang van het recht van de belastingplichtige op toegang tot het dossier

50. De tweede kwestie die in deze zaak aan de orde komt, betreft de verplichting voor de belastingdienst om de belastingplichtige toegang te verlenen tot de bewijzen die verband houden met de belastingprocedures jegens die belastingplichtige. Net als de nationale rechter in de zaak Ispas [16] wenst de verwijzende rechter in casu in het bijzonder duidelijkheid te verkrijgen over het *wanneer*, *wat* en *hoe* van deze toegang.

51. Wat het eerste aspect betreft, moet voor ogen worden gehouden dat het recht van toegang tot het dossier een grote rol speelt bij de uitoefening van de rechten van verdediging van personen wier belangen door een overheidsbesluit kunnen worden geschaad.

52. Het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging vereist dat de adressaat van een bezwarend besluit de gelegenheid wordt gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, teneinde de bevoegde autoriteit in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante elementen. Deze regel beoogt in eerste instantie de adressaat in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen dan wel niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten. [17]

53. Op enig moment tijdens de administratieve procedure moet toegang tot het dossier worden verleend, maar in ieder geval *voordat* de autoriteiten hun definitieve besluit nemen. De belastingplichtige moet voldoende tijd hebben om zich op de hoogte te stellen van de documenten die de autoriteiten in bezit hebben en moet derhalve in staat worden gesteld zijn verweer voor te bereiden.

54. Voordat een gerechtelijke procedure wordt aangespannen, moet aan een belastingplichtige toegang tot het dossier worden verleend. Wanneer de belastingplichtige toegang tot het dossier heeft, stelt hem dit ook in staat om weloverwogen te beslissen of hij het door de belastingdienst genomen besluit bij de bevoegde rechter wil aanvechten. [18]

55. Toegang in een later stadium – pas in een gerechtelijke procedure die wordt aangespannen tegen het door de administratieve autoriteiten genomen besluit – kan derhalve in beginsel geen einde maken aan de schending van de rechten van verdediging van een partij die zich in de administratieve fase van de procedure heeft voorgedaan. [19]

16 Zie mijn conclusie in de zaak Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punt 99).

17 Zie in die zin arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Zie in die zin arrest van 15 oktober 1987, Heylens e.a. (222/86, EU:C:1987:442, punt 15).

19 De situatie kan echter anders liggen wanneer de procedure tegen het door de overheidsinstantie genomen besluit „tot gevolg [heeft] dat de tenuitvoerlegging van het bezwarend besluit automatisch wordt opgeschort en dat dit besluit onmiddellijk buiten toepassing wordt gesteld". Zie in die zin arrest van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 54 e.v.).

56. Wat vervolgens de soorten documenten betreft die de autoriteiten moeten verstrekken aan de belastingplichtige bij wie een controle wordt verricht, wijs ik erop dat het recht van toegang tot het dossier impliceert dat de belastingplichtige de mogelijkheid moet hebben om *alle* voor zijn verdediging relevante documenten in het onderzoeksdossier te bestuderen.

57. Deze documenten omvatten ten eerste, meer in het bijzonder, de dossierelementen die de autoriteiten willen gebruiken in hun besluit tegen de belastingplichtige.[20] Dit houdt in dat Glencore in casu toegang had moeten krijgen tot alle bewijzen waarnaar verwezen is bij de vaststelling dat Glencore wist of had moeten weten van de belastingontduiking.

58. In dit verband moet erop worden gewezen dat een recht van toegang losstaat van de herkomst van het document en de context waarbinnen dat document is verkregen (bijvoorbeeld in een parallelle administratieve of strafrechtelijke procedure tegen een andere belastingplichtige), tenzij kennelijk een uitzondering van toepassing is.[21] Het is niet van belang of de door de autoriteiten gebruikte documenten fysiek van het ene naar het andere dossier zijn overgedragen: voor zover het de bedoeling is dat deze documenten in een volgende zaak als bewijs worden gebruikt, moeten zij aan de betreffende belastingplichtige in die volgende zaak worden verstrekt. De lidstaat moet zelf bepalen of een kopie van de gevraagde documenten wordt verstrekt dan wel of aan de belastingplichtige (waar nodig gedeeltelijk) toegang tot het dossier van de gerelateerde procedure wordt verleend. Waar het om gaat, is dat de belastingplichtige echt toegang tot de originele bewijzen kan krijgen.

59. Ten tweede strekt het recht van toegang zich noodzakelijkerwijs uit tot de andere documenten die betrekking hebben op de handelingen van de belastingplichtige bij wie een controle wordt verricht, hoewel die wellicht niet direct door de autoriteiten worden gebruikt bij de motivering van hun besluit. Zoals het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: „EHRM") herhaaldelijk heeft geoordeeld, moeten personen tegen wie een onderzoek loopt, op grond van artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: „EVRM") niet alleen toegang krijgen tot „bewijzen die *direct relevant* zijn voor de feiten van de zaak", maar ook tot „*andere bewijzen* die verband kunnen houden met de ontvankelijkheid, betrouwbaarheid en volledigheid van de [feiten van de zaak]".[22]

60. Ten derde strekt het recht van toegang zich niet alleen uit tot belastende bewijsstukken, maar ook tot *ontlastende* bewijsstukken die de belastingdienst kan hebben verzameld.[23] Dit houdt in dat de belastingplichtige toegang moet hebben tot documenten en informatie die in zijn voordeel kunnen zijn, aangezien deze hem kunnen vrijpleiten of, meer in het algemeen, inconsistent kunnen blijken met de deducties die de belastingdienst heeft verricht op basis van de overige bewijzen die in zijn bezit zijn.[24]

20 Zie bijvoorbeeld arrest van 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 32).

21 Zie hierna punten 63 en 64 van deze conclusie.

22 Zie arrest EHRM van 11 december 2008, Mirilashvili/Rusland (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Cursivering van mij. Hoewel artikel 6, lid 1, van het EVRM uiteraard voornamelijk burgerrechtelijk en strafrechtelijk georiënteerd is, heeft het EHRM de bepalingen van artikel 6, lid 1, van het EVRM op bepaalde soorten belastingprocedures toegepast. De door het EHRM ontwikkelde beginselen kunnen derhalve heel goed een algemene inspiratiebron vormen voor de op een procedure als in het hoofdgeding toe te passen norm, onafhankelijk van het (afzonderlijke) onderzoek of de opgelegde boete in deze zaak inderdaad al dan niet als „strafrechtelijk" van aard kan worden beschouwd.

23 Zie naar analogie arrest van 13 september 2018, UBS Europe e.a. (C-358/16, EU:C:2018:715, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest EHRM van 5 april 2012, Chambaz/Zwitserland (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Zie arrest van 1 juli 2010, Knauf Gips/Europese Commissie (C-407/08 P, EU:C:2010:389, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61. Daarentegen kan het recht van toegang tot het dossier, zoals ik in de zaak Ispas heb voorgesteld, niet zodanig worden uitgelegd dat de belastingplichtige recht van „inzage in het volledige dossier" moet hebben, als daarmee wordt bedoeld „de volledige verzameling documenten en informatie die de administratieve autoriteit in bezit heeft", met inbegrip van „elementen die niet direct betrekking hebben op het genomen besluit, zoals sommige interne aantekeningen, kladversies, ondersteunende berekeningen en alle van derden verkregen informatie". [25]

62. A fortiori kan mijns inziens op geen enkele grondslag worden verlangd dat volledige toegang wordt verleend tot dossiers betreffende parallelle procedures tegen *andere belastingplichtigen*, mits uiteraard alle relevante documenten waarvan de belastingdienst gebruik wil maken zijn „overgedragen" naar het volgende dossier en daarbij toegang daartoe is verleend. [26]

63. Volgens vaste rechtspraak heeft bovendien het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging immers geen absolute gelding, maar kan het beperkingen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast. [27] Toegang tot het dossier kan dus worden beperkt in die gevallen waarin het strikt noodzakelijk lijkt, te garanderen dat belangrijke algemene belangen worden beschermd (bijvoorbeeld geheimhouding van lopende strafrechtelijke onderzoeken) of dat grondrechten van anderen niet ten onrechte worden aangetast (bijvoorbeeld de vertrouwelijkheid van persoonsgegevens of bedrijfsgeheimen). [28]

64. Het is echter aan de autoriteiten om te bewijzen dat aan de eisen voor die uitzonderingen is voldaan, waarbij de rechter toezicht kan uitoefenen. [29] De autoriteiten moeten echter meewegen of *gedeeltelijke* toegang kan worden verleend tot de documenten waarvoor één van de uitzonderingen geldt: daarvoor moet in het bijzonder worden gecontroleerd of beperkte toegang tot slechts bepaalde delen van de documenten mogelijk is, hetgeen niet een onevenredige hoeveelheid werk voor de autoriteiten moet opleveren. [30] In dit verband moet worden opgemerkt dat het in de hedendaagse IT-omgeving veel gemakkelijker is dan in het verleden om grote hoeveelheden documenten te verwerken en, indien nodig, te bewerken.

65. Wat betreft tot slot de wijze waarop toegang moet worden verleend, wil ik benadrukken dat om de in punt 58 hierboven uiteengezette redenen alleen een verwijzing naar eerdere besluiten waarin de betreffende documenten als bewijs zijn gebruikt, niet volstaat. Zo wordt met een beschrijving van de bewijzen die de belastingdienst in bezit heeft, in de vorm van een samenvattend rapport, niet voldaan aan het recht van een belastingplichtige op toegang tot het dossier, tenzij hij de mogelijkheid heeft te verzoeken om een onderzoek en eventueel een afschrift van de specifieke documenten. Het is immers van het grootste belang dat de belastingplichtige, indien gewenst, de oorspronkelijke documenten „onder ogen krijgt".

25 Zie mijn conclusie in de zaak Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, punten 100, 116 en 121).

26 Hierboven, punt 58 van deze conclusie.

27 Zie in die zin arresten van 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 en C-130/13, EU:C:2014:2041, punt 42), en 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 35).

28 Zie in die zin arrest van 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punt 36).

29 Zie in die zin arrest EHRM van 16 februari 2000, Jasper/Verenigd Koninkrijk (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56).

30 Zie naar analogie in die zin arrest van 28 juni 2012, Europese Commissie/Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, punt 79).

D. Rechterlijke toetsing

66. Tot slot is het noodzakelijk kort in te gaan op de omvang van de door de nationale rechter te verrichten toetsing van het besluit van de belastingdienst om een belastingplichtige in bepaalde gevallen btw-aftrek te weigeren.

67. De bevoegde rechter moet alle relevante feiten en omstandigheden van de bij hem aanhangige zaak integraal beoordelen om vast te stellen of de betreffende belastingplichtige recht had op aftrek van de btw over de leveringen die tot de belastingontduiking hebben geleid.

68. Bij zijn onderzoek van de zaak kan de nationale rechter vanzelfsprekend niet gebonden zijn aan bevindingen waartoe de belastingdienst is gekomen ofwel in de bestreden besluiten ofwel in besluiten jegens andere belastingplichtigen, ook niet als deze definitief zijn geworden.

69. Overeenkomstig artikel 47 van het Handvest dient de bevoegdheid van de nationale rechter zich uit te strekken tot alle juridische en feitelijke gegevens die beslissend zijn voor de uitkomst van de procedure.[31] Om aan de vereisten van het recht op een eerlijk proces te voldoen, is het immers in dit kader van belang dat de partijen kennis hebben van, en op tegenspraak hun standpunt kenbaar kunnen maken over, al deze aspecten.[32]

70. De nationale rechter moet in een gerechtelijke procedure ook de mogelijkheid hebben om (desnoods in een kortgedingprocedure) de rechtmatigheid van de tegen de belastingplichtige gebruikte bewijzen te toetsen aan het Unierecht, waaronder de bewijzen die vanuit andere procedures „overgedragen" zijn. Zoals het Hof in de zaak WebMindLicenses heeft geoordeeld, vereist de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing dat „de rechterlijke instantie die de wettigheid toetst van een beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt, kan controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt, de door dit recht en inzonderheid het Handvest gewaarborgde rechten niet zijn geschonden". Aan dat vereiste is voldaan „wanneer de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen de beslissing van de belastingdienst om btw na te vorderen, gemachtigd is te controleren of de bewijzen uit een parallelle nog niet afgesloten strafprocedure waarop deze beslissing steunt, in deze strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, of op zijn minst zich ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht".[33]

71. Van belang is dat het Hof in dat arrest hieraan het volgende heeft toegevoegd: „[i]s aan dat vereiste niet voldaan en is het recht op een voorziening in rechte dus niet doeltreffend, of in geval van schending van een ander door het Unierecht gewaarborgd recht, moeten de bewijzen die in de strafprocedure zijn verkregen en in de bestuurlijke fiscale procedure zijn gebruikt, buiten beschouwing worden gelaten en moet de aangevochten beslissing, die op deze bewijzen steunt, nietig worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist."[34]

72. Indien de verwijzende rechter de bevindingen van de belastingdienst, of de wijze waarop het door deze dienst aangevoerde bewijs is verzameld, niet heeft kunnen toetsen, zou dit ook leiden tot schending van het beginsel van wapengelijkheid, dat een logisch uitvloeisel is van het recht op een eerlijk proces van artikel 47 van het Handvest.

31 Zie naar analogie arrest van 4 juni 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, punt 62).

32 Zie naar analogie arrest van 2 december 2009, Europese Commissie/Ierland e.a. (C-89/08 P, EU:C:2009:742, punt 56).

33 Arrest van 17 december 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, punten 87 en 88).

34 Ibid., punt 89.

73. Het is immers vaste rechtspraak dat het beginsel van wapengelijkheid inhoudt dat elke partij een redelijke mogelijkheid moet worden geboden om haar zaak, daaronder begrepen haar bewijzen, onder zodanige omstandigheden voor te dragen dat zij niet wezenlijk wordt benadeeld ten opzichte van de tegenpartij. Dit beginsel strekt ertoe te zorgen voor een procedureel evenwicht tussen de partijen in een gerechtelijke procedure, door te waarborgen dat zij dezelfde rechten en verplichtingen hebben ten aanzien van met name de regels inzake de bewijsvoering en het contradictoire karakter van het debat voor de rechter. [35]

74. Meer in het algemeen moet worden benadrukt dat uitlatingen en bevindingen van administratieve autoriteiten, op enkele kleine uitzonderingen na, rechters niet (kunnen) binden of kunnen beletten hun rechterlijke toetsing volledig uit te voeren. Het Hof heeft onlangs nog benadrukt dat het begrip onafhankelijkheid met name veronderstelt dat de instantie haar rechtsprekende taken volledig autonoom uitoefent, zonder enig hiërarchisch verband en zonder aan wie dan ook ondergeschikt te zijn, hetzij direct (door van waar dan ook bevelen of instructies te ontvangen [36]), hetzij indirect (door, wat de uitkomst van de beoordeling betreft, gebonden te zijn aan een andere handeling of een ander besluit, in het bijzonder aan administratieve handelingen die daadwerkelijk van rechterlijke toetsing zijn uitgesloten [37]).

75. Om deze redenen moet een nationale rechter bij wie een belastingplichtige een zaak tegen een besluit van de belastingdienst aanhangig heeft gemaakt, de mogelijkheid hebben alle gegevens, feitelijk en rechtens, van het besluit te toetsen, daaronder begrepen de rechtmatigheid van de wijze waarop de bewijzen, ongeacht hun herkomst, zijn verkregen.

V. Conclusie

76. Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vraag van de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság te beantwoorden als volgt:

„– De bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, uitgelegd in het licht van artikel 47 en artikel 48, lid 2, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, verzetten zich niet tegen een bepaling of praktijk van een lidstaat volgens welke de belastingdienst, bij de controle of een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), rekening moet houden met de bevindingen die hij heeft gedaan in andere definitief geworden besluiten, op voorwaarde dat:

– een dergelijke bepaling of praktijk rekening houdt met de logica en structuur van het btw-stelsel en voor de belastingdienst geen belemmering vormt om, in het kader van andere procedures, rechtens of in feite tot andere conclusies te komen wanneer nieuwe argumenten of nieuwe bewijzen worden aangedragen;

– de belastingdienst in beginsel ertoe verplicht is, alvorens zijn definitieve besluit te nemen, toegang te verlenen tot alle documenten die voor de uitoefening van de rechten van verdediging van de belastingplichtige van belang zijn, met inbegrip van de documenten die verkregen zijn in het kader van andere administratieve of strafrechtelijke procedures. Een

35 Zie bijvoorbeeld arrest van 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a. (C-543/14, EU:C:2016:605, punten 40 en 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Zie in die zin arrest van 27 februari 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punten 42 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Zie mijn conclusie in de zaak Torubarov (C-556/17, EU:C:2019:339, punten 50, 51 en 102).

beschrijving van de bewijzen in de vorm van een samenvattend rapport volstaat niet, tenzij de belastingplichtige de mogelijkheid heeft te verzoeken om een onderzoek en eventueel een afschrift van de specifieke documenten;

– de nationale rechter bij wie een zaak tegen een besluit van de belastingdienst aanhangig is, de mogelijkheid heeft alle gegevens, feitelijk en rechtens, van het besluit te toetsen, daaronder begrepen de rechtmatigheid van de wijze waarop de bewijzen, ongeacht hun herkomst, zijn verkregen."