Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

16 päivänä lokakuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 167 ja 168 artikla – Oikeus arvonlisäveron vähentämiseen – Epääminen – Petos – Todistelu – Puolustautumisoikeuksien kunnioittaminen – Oikeus tulla kuulluksi – Oikeus tutustua asiakirja-aineistoon – Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artikla – Tehokas tuomioistuinvalvonta – Prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaate – Kontradiktorinen periaate – Kansallinen lainsäädäntö tai käytäntö, jonka mukaan tarkistettaessa sitä, onko verovelvollisella ollut oikeus tekemäänsä arvonlisäveron vähennykseen, verohallinto on sidottu niihin tosiseikkoja koskeviin toteamuksiin ja oikeudellisiin luonnehdintoihin, jotka se on tehnyt sellaisissa liitännäisissä hallintomenettelyissä, joissa kyseinen verovelvollinen ei ollut asianosaisena

Asiassa C-189/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 14.2.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.3.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Glencore Agriculture Hungary Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis (esittelevä tuomari), E. Juhász, M. Ilešič ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.3.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Glencore Agriculture Hungary Kft., edustajinaan Z. Várszegi, D. Kelemen ja B. Balog, ügyvédek,

– Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja G. Koós,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Havas ja J. Jokubauskaitė,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

kuultuaan julkisasiamiehen 5.6.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevan periaatteen ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Glencore Agriculture Hungary Kft. (jäljempänä Glencore) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnossa muutoksenhakua käsittelevä osasto, Unkari; jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse kahdesta päätöksestä, joilla verovelvollinen on määrätty muun muassa maksamaan arvonlisävero verovuosilta 2010 ja 2011.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

4 Sen 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

Unkarin oikeus

5 Yleisestä liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 119 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Ellei lailla toisin säädetä, veron vähennysoikeus syntyy silloin, kun ostoihin sisältyvää veroa vastaava vero tulee maksettavaksi (120 §) ”

6 Liikevaihtoverolain 120 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tavaroita ja palveluja verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, sillä on oikeus vähentää verosta, jonka se on velvollinen maksamaan,

a) vero, jonka siltä on laskuttanut toinen verovelvollinen – myös yksinkertaistetun yhteisöveron soveltamisalaan kuuluvat henkilöt tai laitokset – tavaroiden ja palvelujen hankinnasta – –

– –”

7 Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, jäljempänä verotusmenettelystä annettu laki) 1 §:n 3a momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen ei voi verovelvollisuuden perustana olevan oikeussuhteen (sopimus, liiketoimi) osapuolia koskevassa tarkastuksessa luonnehtia tarkastuksen kohteena olevaa samaa ja kerran jo luonnehtimaansa oikeussuhdetta eri tavoin kunkin verovelvollisen osalta, ja sen on otettava viran puolesta huomioon oikeussuhteen yhdestä osapuolesta tekemänsä toteamukset toista osapuolta koskevassa tarkastuksessa.”

8 Verotusmenettelystä annetun lain 12 §:n 1 ja 3 momentin mukaan verovelvollisella on kaikkien 35 §:n 2 ja 7 momentin nojalla veron maksamiseen velvoitettujen tavoin oikeus tutustua verotusta koskeviin asiakirjoihin. Verovelvollinen voi tutustua kaikkiin oikeuksiensa käyttämisen tai velvoitteidensa noudattamisen edellyttämiin asiakirjoihin ja ottaa tai pyytää niistä jäljennöksen. Verovelvollisella ei kuitenkaan ole oikeutta tutustua esimerkiksi sellaiseen osaan asiakirjaa, johon tutustuminen on vastoin toisen henkilön verosalaisuutta koskevia säännöksiä.

9 Verotusmenettelystä annetun lain 97 §:n 4 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”4. Veroviranomaisella on tarkastusta suorittaessaan velvollisuus selvittää asian tosiseikasto ja näyttää se toteen, ellei todistustaakkaa ole lailla asetettu verovelvolliselle.

5. Todistelukeinoja ja todisteita ovat muun muassa – – suoritettavaksi määrätyissä liitännäisissä tarkastuksissa tehdyt toteamukset – –”

10 Lain 100 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Mikäli veroviranomainen käyttää johonkin toiseen verovelvolliseen kohdistetussa tarkastuksessa tehtyjä toteamuksia tai siinä saatuja tietoja ja todisteita tarkastuksessa tekemiensä päätelmien tukena, on verovelvolliselle annettava yksityiskohtaiset tiedot [ensin mainitussa tarkastuksessa] laaditusta pöytäkirjasta, siinä tehdystä päätöksestä sekä liitännäisessä tarkastuksessa ilmenneistä tosiseikoista ja todisteista siltä osin kuin nämä koskevat verovelvollista.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Glencore on Unkariin sijoittautunut yhtiö, jonka päätoimialana on viljan, öljykasvien siementen ja rehun sekä raaka-aineiden tukkukauppa.

12 Verotukseen ja tukiin verovuosilta 2010 ja 2011, syys- ja lokakuun 2011 arvonlisäveroa lukuun ottamatta, sekä lokakuun 2011 arvonlisäverotukseen kohdistuneiden tarkastusten perusteella verohallinto teki kaksi päätöstä, joista ensimmäisellä Glencore velvoitettiin maksamaan 1 951 418 000 Unkarin forintin (HUF) (noin 6 000 000 euroa) suuruinen arvonlisävero, sakko ja viivästysseuraamus, ja toisella lisää arvonlisäveroa 130 171 000 HUF:ia (noin 400 000 euroa).

13 Verohallinto katsoi näissä päätöksissään, että Glencore oli vähentänyt arvonlisäveron lainvastaisesti, koska Glencore tiesi tai tämän olisi pitänyt tietää, että liiketoimet, jotka se oli tehnyt tavarantoimittajiensa kanssa, olivat mukana arvonlisäveropetoksessa. Verohallinto perusti päätöksensä näiden tavarantoimittajien luona tekemiinsä toteamuksiin, koska se katsoi petoksen näytetyksi tosiseikaksi.

14 Glencoren hallinnonsisäinen muutoksenhaku näistä kahdesta päätöksestä hylättiin, minkä jälkeen se valitti asiassa ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságiin (Budapestin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari), ja vaati päätösten kumoamista.

15 Valituksensa tueksi Glencore on esittänyt muun muassa, että verohallinto on rikkonut perusoikeuskirjan 47 artiklassa taattua oikeutta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin, sivuuttanut tämän oikeuden asettamat vaatimukset ja erityisesti että se on loukannut prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaatetta. Glencoren mukaan verohallinto on lisäksi loukannut puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatetta kahdella tavalla. Yhtäältä siksi, että vain verohallinnolla on ollut mahdollisuus tutustua tavarantoimittajiin kohdistetun rikosoikeudenkäynnin aineistoon kokonaisuudessaan, sillä Glencore ei ollut asianosaisena kyseisessä menettelyssä eikä se näin voinut vedota siinä mihinkään oikeuteen, joten todisteet on hankittu ja niitä on käytetty Glencorea vastaan. Toisaalta siksi, ettei verohallinto ei ole antanut Glencoren tutustua tavarantoimittajien luona tehdyissä tarkastuksissa koottuun aineistoon, kuten asiakirjoihin, joihin verohallinnon tekemät toteamukset on perustettu, sen laatimaan pöytäkirjaan eikä sen tekemiin hallintopäätöksiin. Glencorelle on annettu tiedot vain verohallinnon omien kriteereidensä mukaisesti valitsemista osista tästä aineistosta.

16 Verohallinto väittää, että vaikkei Glencorella ole toiseen verovelvolliseen kohdistetun verotusmenettelyn asianosaisasemaan liittyviä oikeuksia, puolustautumisoikeuksia ei ole tästä huolimatta loukattu, koska Glencore on voinut sitä koskevassa menettelyssä tutkia liitännäisistä menettelyistä peräisin olevat asiakirjat ja lausumat, jotka on otettu sitä koskevaan aineistoon, ja kiistää niiden näyttöarvon käyttämällä muutoksenhakuoikeuttaan.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että arvonlisäveron vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, eikä sitä voida lähtökohtaisesti evätä, jos sen aineelliset edellytykset täyttyvät. Käytäntö, jota verohallinto on noudattanut pääasiassa kyseessä olevassa menettelyssä ja joka perustuu muun muassa verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n 3a momentin tulkintaan, jonka mukaan verohallinto on sidottu lainvoimaisiksi tulleisiin toteamuksiin, jotka se on esittänyt verovelvollisen tavarantoimittajiin kohdistamiensa tarkastusten päätteeksi tekemissään päätöksissä, on johtanut siihen, että Glencorelta on evätty vähennysoikeus.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n 3a momentin tarkoituksena on oikeusvarmuuden takaaminen, kun siinä velvoitetaan tekemään samasta liiketoimesta samat päätelmät. Tämän tuomioistuimen mukaan on kuitenkin kysyttävä, oikeuttaako tämä päämäärä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen käytännön, jonka mukaan verohallinto vapautuu todistustaakastaan ottamalla viran puolesta huomioon sellaisessa aiemmassa menettelyssä tehdyt toteamukset, jossa verovelvollisella ei ollut asianosaisasemaa ja jossa se ei siis voinut käyttää tähän asemaan liittyviä oikeuksia, ja kun se on saanut tiedon näiden menettelyjen päätteeksi tehdyistä lainvoimaisiksi tulleista ratkaisuista vasta niissä tarkastuksissa, joiden kohteena se on itse ollut.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että Glencore on saanut tutustua vain osaan näistä päätöksistä ja asiakirjoista, joihin päätökset perustuvat, ja verohallinto on pöytäkirjassaan vain maininnut kyseisten ratkaisujen sisältämät toteamukset näitä ja niiden perusteena olevia asiakirjoja kuitenkaan luovuttamatta.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko tällainen käytäntö sovitettavissa yhteen puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen ja perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevan oikeuden kanssa, kun otetaan huomioon sen valvonnan rajat, jonka se tuomioistuimena voi suorittaa, koska sillä ei ole toimivaltaa tutkia muita verovelvollisia koskeneissa tarkastuksissa tehtyjen päätösten lainmukaisuutta ja etenkään sitä, onko todisteet, joihin nämä päätökset perustuvat, hankittu lainmukaisesti. Se viittaa 17.12.2015 annettuun tuomioon WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) ja kysyy, edellyttävätkö oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevat vaatimukset sitä, että tuomioistuimella, jonka käsiteltäväksi on saatettu

valitus verohallinnon tekemästä veronoikaisupäätöksestä, on toimivalta valvoa sitä, että liitännäisestä hallintomenettelystä peräisin olevat todisteet on hankittu unionin oikeudessa taattujen oikeuksien mukaisesti ja että tällaisiin todisteisiin perustuvilla toteamuksilla ei loukata näitä oikeuksia.

21 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság on tämän johdosta päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja niihin liittyen puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa perusperiaatetta ja [perusoikeuskirjan] 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle ja kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomaisten on otettava verovelvollisuuteen liittyvän oikeussuhteen (sopimus, liiketoimi) osapuolia koskevassa tarkastuksessa yhden osapuolen (laskujen antaja pääasiassa) osalta aloitetun menettelyn päätteeksi esitetyt, kyseisen oikeussuhteen uudelleen määrittelyyn johtavat toteamukset huomioon viran puolesta kyseisen oikeussuhteen toisen osapuolen (laskujen saaja pääasiassa) luona tehtävässä tarkastuksessa, tilanteessa, jossa tällä oikeussuhteen toisella osapuolella ei ole alun perin suoritetussa tarkastusmenettelyssä ollut minkäänlaisia, etenkään asianosaisasemaan perustuvia oikeuksia?

2) Jos unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi, ovatko arvonlisäverodirektiivin säännökset ja niihin liittyen puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva perusperiaate ja perusoikeuskirjan 47 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jolla sallitaan se, että ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun kaltaisessa menettelyssä on mahdollisuus menetellä siten, ettei oikeussuhteen toisella osapuolella (laskujen saaja) ole alun perin suoritetussa tarkastusmenettelyssä asianosaisasemaan perustuvia oikeuksia eikä se siis voi hakea muutosta tarkastusmenettelyn osalta, jossa esitetyt toteamukset veroviranomaisten on otettava huomioon viran puolesta toisen osapuolen verovelvollisuutta koskevassa tarkastusmenettelyssä ja näitä toteamuksia voidaan käyttää todisteena tätä osapuolta vastaan, tilanteessa, jossa veroviranomaiset eivät anna toiselle osapuolelle mahdollisuutta tutustua oikeussuhteen ensin mainitun osapuolen (laskujen antajan) luona tehtyyn tarkastukseen liittyvään merkitykselliseen asiakirja-aineistoon, erityisesti kyseisten toteamusten perustana oleviin asiakirjoihin, kertomuksiin ja hallinnollisiin päätöksiin, vaan ilmaisee tälle tietoja vain osasta niistä yhteenvedon muodossa, jolloin veroviranomaiset antavat toiselle osapuolelle asiakirja-aineiston sisällöstä pelkästään epäsuoria tietoja, jotka ne ovat valinneet soveltaen omia perusteitaan, joihin toisella osapuolella ei ole mahdollisuutta vaikuttaa?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ja niihin liittyen puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskevaa perusperiaatetta ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka mukaan veroviranomaisten on otettava verovelvollisuuteen liittyvän oikeussuhteen osapuolten luona tekemässään tarkastuksessa ja laskujen antajan osalta aloitetun menettelyn päätteeksi esittämänsä toteamukset, myös toteamukset, joiden mukaan laskujen antaja on osallistunut aktiivisesti veronkiertoon, huomioon viran puolesta laskujen saajan tiloissa tehtävässä tarkastuksessa, tilanteessa, jossa laskujen saajalla ei ole laskujen antajan luona suoritetussa tarkastusmenettelyssä asianosaisasemaan perustuvia oikeuksia eikä sillä siis ole oikeutta hakea muutosta kyseisessä tarkastusmenettelyssä, jossa esitetyt toteamukset veroviranomaisten on otettava viran puolesta huomioon laskujen saajan verovelvollisuutta koskevassa tarkastusmenettelyssä ja näitä toteamuksia voidaan käyttää todisteena laskujen saajaa vastaan tilanteessa, jossa veroviranomaiset eivät anna laskujen saajalle mahdollisuutta tutustua laskujen laatijan luona tehtyyn tarkastukseen liittyvään merkitykselliseen asiakirja-aineistoon, erityisesti kyseisten toteamusten perustana olleisiin asiakirjoihin, kertomuksiin ja hallinnollisiin päätöksiin, vaan ilmaisee tälle tietoja vain osasta niistä yhteenvedon muodossa, jolloin veroviranomaiset antavat vastaanottajalle asiakirja-aineiston sisällöstä pelkästään epäsuoria tietoja, jotka ne ovat valinneet soveltaen omia perusteitaan, joihin toisella osapuolella ei ole mahdollisuutta vaikuttaa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia huomautuksia

22 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Glencorelta on siihen ja sen tavarantoimittajiin kohdistettujen verotarkastusten johdosta evätty oikeus arvonlisäveron vähentämiseen ja sen maksettavaksi on näin määrätty arvonlisäveron oikaisuja. Verohallinto on perustanut epäävän päätöksensä verotusmenettelystä annetun lain 1 §:n 3a momentin mukaisesti toteamuksiin, jotka on tehty Glencoren tavarantoimittajia vastaan käydyissä menettelyissä, joissa tämä ei siis ollut asianosaisena ja joissa annettiin lainvoimaisiksi tulleet päätökset, joiden mukaan kyseiset tavarantoimittajat olivat syyllistyneet veropetokseen.

23 Ennakkoratkaisupyynnössä on tehty selkoa rikosoikeudenkäynnistä ja tätä edeltäneestä hallinnollisesta verotusmenettelystä ja hallintopäätöksistä, joiden kohteena Glencoren tavarantoimittajat ovat olleet, minkä vuoksi unionin tuomioistuin on työjärjestyksensä 101 artiklan mukaisesti pyytänyt ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta toimittamaan tarkempia tietoja kyseessä olevasta yhdestä tai useammasta rikosoikeudenkäynnistä ja ilmoittamaan siitä, onko ne saatettu päätökseen rikosasioissa toimivaltaisten tuomioistuinten lainvoimaisiksi tulleilla ratkaisuilla. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on vastauksessaan tähän pyyntöön ilmoittanut, ettei sillä ollut tietoja Glencoren tavarantoimittajiin kohdistettujen rikosoikeudenkäyntien päätökseen saattamisesta asiaratkaisuin, ja toimittanut unionin tuomioistuimelle neljä lainvoimaiseksi tullutta hallinnollista verotuspäätöstä, joiden kohteena on ollut kyseisiä tavarantoimittajia.

24 Glencore ja Unkarin hallitus ovat tarkentaneet istunnossa, että kaksi kyseessä olevaa veropetosta koskevaa rikosoikeudenkäyntiä oli yhä vireillä hetkellä, jolloin verohallinto tutustui näiden menettelyjen asiakirja-aineistoa ja teki ne hallintopäätökset, jotka Glencore on riitauttanut pääasiassa. Kyseisiä menettelyjä ei siis vielä ollut saatettu päätökseen rikosasiassa toimivaltaisen tuomioistuimen antamalla asiaratkaisulla. Tästä seuraa, ettei käsiteltävässä asiassa jouduta tarkastelemaan oikeusvoimaa koskevia kysymyksiä.

25 Näiden tarkennusten perusteella voidaan katsoa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolme kysymystä, jotka on syytä käsitellä yhdessä, koskevat asiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiiviä, puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatetta ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan selvitettäessä sitä, onko verovelvollisella ollut oikeus tekemäänsä arvonlisäveron vähennykseen, verohallintoa sitovat sellaiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, jotka se on tehnyt kyseisen verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa liitännäisissä hallintomenettelyissä ja joihin on perustettu lainvoimaiseksi tulleita päätöksiä, joissa näiden tavarantoimittajien todetaan syyllistyneen arvonlisäveropetokseen.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan verohallinto katsoo, että koska sitä sitovat näissä lainvoimaisiksi tulleissa päätöksissä olevat tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, sen ei tarvitse esittää uudestaan todisteita petoksesta siinä menettelyssä, jonka kohteena verovelvollinen on. Tämä tuomioistuin kysyy tarkemmin, onko tällaisessa tapauksessa katsottava, että arvonlisäverodirektiivi ja puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate ovat esteenä verohallinnon käytännölle, jonka mukaan – kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa – kyseiselle verovelvolliselle ei anneta oikeutta tutustua tällaisten liitännäisten menettelyjen aineistoon ja erityisesti niihin asiakirjoihin, joihin nämä toteamukset perustuvat, näissä menettelyissä laadittuihin pöytäkirjoihin ja niissä tehtyihin päätöksiin ja ilmoitetaan välillisesti yhteenvedon muodossa tiedot vain osasta näitä, valikoituina sellaisten verohallinnon omien kriteerien perusteella, joihin verovelvollinen ei voi millään tavoin vaikuttaa.

27 Istunnossa on tämän osalta todettu, että verohallinto on osoittaakseen Glencoren osallisuuden kyseiseen petokseen, tukeutunut todisteisiin, jotka oli kerätty vireillä olevissa rikosoikeudenkäynneissä, Glencoren tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa hallintomenettelyissä ja siinä hallintomenettelyssä, jonka kohteena verovelvollinen oli.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lisäksi esittänyt, ettei sillä ollut toimivaltaa tutkia sellaisten aikaisempien päätösten lainmukaisuutta, jotka on tehty muihin verovelvollisiin kohdistuneissa tarkastuksissa, eikä valtaa tarkistaa sitä, onko todisteet, joihin kyseiset päätökset perustuvat, hankittu lainmukaisesti, minkä vuoksi se pohtii 17.12.2015 annettuun tuomioon WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) viitaten, edellyttävätkö oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset sitä, että tuomioistuimella, jonka käsiteltäväksi on saatettu valitus verohallinnon tekemästä arvonlisäveron oikaisupäätöksestä, on toimivalta tarkistaa se, että liitännäisestä hallintomenettelystä peräisin olevat todisteet on hankittu unionin oikeudessa taattujen oikeuksien mukaisesti ja että tällaisiin todisteisiin perustuvilla toteamuksilla ei loukata näitä oikeuksia.

29 Koska Unkarin hallitus on kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissaan esittänyt ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esityksestä eroavan tulkinnan kansallisista säännöksistä ja selityksen todistelua, aineistoon tutustumista koskevan oikeuden laajuutta ja tuomioistuinvalvonnan ulottuvuutta koskevista verohallinnon käytännöistä, on todettava, että SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa tuomioistuinten yhteistyötä koskevassa järjestelmässä unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole tarkistaa tai kyseenalaistaa sitä, onko kansallinen tuomioistuin tulkinnut kansallista oikeutta oikein, koska tämä tulkinta kuuluu kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan. Unionin tuomioistuimen, jolle kansallinen tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisupyynnön, on näin ollen pitäydyttävä kansallisen oikeuden tulkinnassa, jonka kyseinen tuomioistuin on sille esittänyt (tuomio 6.10.2015, Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, 13 oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Ei siis suinkaan ole unionin tuomioistuimen vaan kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää oikeusriidan perustana olevat tosiseikat sekä tehdä näistä ne päätelmät, joita sen annettavana oleva ratkaisu edellyttää. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on siis unionin tuomioistuinten ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on esitetty ennakkoratkaisupyynnössä (ks. vastaavasti tuomio 7.6.2018, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Unionin tuomioistuimen tehtäviin ei myöskään kuulu lausua kansallisten oikeussääntöjen yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa eikä tulkita kansallisia säännöksiä ja määräyksiä (tuomio 1.3.2012, Ascafor ja Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 6.10.2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, 43 kohta). Unionin tuomioistuin on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa tätä yhteensopivuutta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (tuomio 1.3.2012, Ascafor ja Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.7.2017, Europa Way ja Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, 35 kohta).

32 Näiden alustavien huomautusten valossa tarkastellaan ensin arvonlisäverodirektiiviin, sitten puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteeseen ja lopuksi perusoikeuskirjan 47 artiklaan perustuvia vaatimuksia todistelun, verovelvollisen aineistoon tutustumisoikeuden ja tuomioistuinvalvonnan ulottuvuuden osalta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa.

Todistelu arvonlisäverodirektiivin ja puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen kannalta

33 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 25 ja 26 kohta; tuomio 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, 35 ja 36 kohta ja tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 ja 39 kohta).

34 On kuitenkin niin, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja unionin tuomioistuin on todennut toistuvasti, etteivät oikeussubjektit saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin. Kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten tehtävänä on täten evätä vähennysoikeus, jos asiassa on objektiivisten seikkojen perusteella osoitettu, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 35–37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, 50 kohta).

35 Jos näin on silloin, kun veropetokseen syyllistyy verovelvollinen itse, sama koskee myös verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Vähennysoikeus voidaan näin evätä verovelvolliselta ainoastaan, jos objektiivisten seikkojen perusteella voidaan osoittaa, että verovelvollinen, jolle vähennysoikeuden perusteena toimivat tavarat tai palvelut on toimitettu, tiesi tai sen olisi pitänyt tietää osallistuvansa kyseiset tavarat tai palvelut hankkimalla liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, johon toimittaja tai jokin muu kyseisten tavaroiden tai palvelujen vaihdantaketjun aikaisemman tai myöhemmän vaiheen toimija syyllistyi (ks. vastaavasti tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 38–40 kohta ja tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 27 ja 28 kohta).

36 Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen perusperiaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta (ks. vastaavasti tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Koska unionin oikeudessa ei ole säädetty todistelusta arvonlisäveropetoksia koskevissa asioissa, verohallinnon on esitettävä näyttö tällaisista objektiivisista seikoista kansallisessa oikeudessa säädettyjen todistelua koskevien sääntöjen mukaisesti. Tällaisilla säännöillä ei kuitenkaan saada rajoittaa unionin oikeuden tehokkuutta ja niiden on oltava unionin oikeudessa – erityisesti perusoikeuskirjassa – taattujen oikeuksien mukaisia (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 65–67 kohta).

38 Unionin tuomioistuin totesikin 17.12.2015 antamansa tuomion, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), 68 kohdassa, ettei unionin oikeus ole näiden edellytysten täyttyessä esteenä sille, että veroviranomaiset voivat arvonlisäverotukseen liittyvää väärinkäytöstä selvittäessään käyttää hallinnollisessa menettelyssä todisteita, jotka on saatu samanaikaisesti vireillä olleen verovelvollista koskevassa rikosoikeudellisessa menettelyssä, jota ei vielä ollut päätetty. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa todennut, tämä pätee arvonlisäveropetoksen toteamisen osalta myös sellaisten todisteiden käyttämiseen, jotka on hankittu yhä vireillä olevissa rikosoikeudellisissa menettelyissä, jotka eivät koske verovelvollista, tai jotka on kerätty liitännäisissä hallintomenettelyissä, joissa verovelvollinen ei ollut asianosaisena, kuten käsiteltävässä pääasiassa.

39 Puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate, joka on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin yleinen oikeusperiaate, jota on sovellettava aina kun hallinto aikoo tehdä henkilöä koskevan tälle vastaisen päätöksen, on tällainen unionin oikeudessa taattu oikeus. Tämän periaatteen nojalla henkilöillä, joiden etuihin heille osoitetut päätökset vaikuttavat tuntuvasti, on annettava tilaisuus esittää asianmukaisesti kantansa niistä seikoista, joiden perusteella hallinto aikoo tehdä päätöksensä. Tämä velvoite koskee jäsenvaltioiden viranomaisia, kun ne tekevät päätöksiä, jotka kuuluvat unionin oikeuden soveltamisalaan, vaikka sovellettavassa unionin lainsäädännössä ei säädettäisikään nimenomaisesti tällaisesta muodollisuudesta (tuomio 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, 36–38 kohta ja tuomio 22.10.2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, 38 kohta).

40 Tätä yleistä periaatetta sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa jäsenvaltio kohdistaa verovelvollisiin verotarkastusmenettelyn noudattaakseen unionin oikeuden soveltamisesta johtuvaa velvoitetta toteuttaa kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, sekä petosten torjumiseksi (ks. vastaavasti tuomio9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 27 kohta).

41 Oikeus tulla kuulluksi eli oikeus, jolla jokaiselle taataan tilaisuus esittää hallintomenettelyn aikana asianmukaisella ja tehokkaalla tavalla kantansa ennen sellaisen päätöksen tekemistä, joka saattaa vaikuttaa hänen intresseihinsä epäedullisesti, kuuluu erottamattomana osana puolustautumisoikeuksien kunnioittamiseen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan säännön, jonka mukaan henkilöllä, jolle on osoitettu hänelle vastainen päätös, on pitänyt olla mahdollisuus esittää huomautuksensa ennen kuin päätös tehdään, tarkoituksena on, että toimivaltainen viranomainen voi ottaa asianmukaisesti huomioon kaikki merkitykselliset seikat. Kyseessä olevan henkilön tehokkaan suojan varmistamiseksi sen tavoitteena on erityisesti, että henkilö voi korjata virheen tai esittää sellaisia seikkoja, jotka koskevat hänen henkilökohtaista tilannettaan ja jotka tukevat sitä, että päätös tehdään, että sitä ei tehdä tai että sillä on tietty sisältö (tuomio 5.11.2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Oikeus tulla kuulluksi merkitsee myös sitä, että hallintoviranomaiset kiinnittävät kaiken tarvittavan huomion asianomaisen näin esittämiin huomautuksiin tutkimalla huolella ja puolueettomasti kaikki käsiteltävän asian kannalta merkitykselliset seikat ja erittelemällä päätöksensä perustelut; velvollisuus perustella päätös niin yksityiskohtaisesti ja konkreettisesti, että asianomainen ymmärtää syyt päätökseen, jolla hänen hakemuksensa on hylätty, on siis seuraus puolustautumisoikeuksien noudattamisen periaatteesta (tuomio 5.11.2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva unionin oikeuden yleinen periaate ei kuitenkaan ole ehdoton vaan sitä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiassa palvelevat kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltuja yleisen edun mukaisia tavoitteita eikä niillä puututa näin suojattuihin oikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näiden oikeuksien keskeistä sisältöä (tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 35kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Lisäksi sitä, onko puolustautumisoikeuksia loukattu, on arvioitava kunkin yksittäistapauksen erityisten olosuhteiden perusteella muun muassa tarkastelemalla kyseessä olevan toimen luonnetta, sen antamisen asiayhteyttä ja asiaa koskevia oikeussääntöjä (tuomio 5.11.2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 On myös muistettava, että oikeusvarmuus on yksi unionin oikeudessa tunnustetuista yleisistä periaatteista. Unionin tuomioistuin on siksi todennut muun muassa, että hallintopäätöksen tulo lainvoimaiseksi kohtuullisten muutoksenhaun määräaikojen päätyttyä tai muutoksenhakukeinojen tultua käytetyiksi, edesauttaa oikeusvarmuutta eikä unionin oikeudessa edellytetä, että hallintoelin olisi lähtökohtaisesti velvoitettu tarkastelemaan uudelleen hallinnollista päätöstä, josta on tullut tällä tavoin

lainvoimainen (ks. vastaavasti tuomio 13.1.2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, 24 kohta; tuomio 12.2.2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, 37 kohta ja tuomio 4.10.2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, 76 kohta).

46 Kun kyse on verotusmenettelylain 1 §:n 3a momentissa olevan kaltaisesta säännöstä, jonka nojalla verohallinto on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sidottu sellaisiin tosiseikkoja koskeviin toteamuksiin ja oikeudellisiin luonnehdintoihin, jotka se on tehnyt verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa hallintomenettelyissä, joissa verovelvollinen ei siis ollut asianosaisena, on omiaan, kuten Unkarin hallitus on esittänyt ja kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa todennut, takaamaan sekä oikeusvarmuuden että verovelvollisten yhdenvertaisuuden, koska se velvoittaa verohallinnon toimimaan johdonmukaisesti ja luonnehtimaan samat tosiseikat oikeudellisesti samalla tavalla. Unionin oikeus ei siis lähtökohtaisesti estä tällaisen säännön soveltamista.

47 Näin ei kuitenkaan ole, jos verohallinnon ei tämän säännön nojalla ja tällaisissa liitännäisissä hallintomenettelyissä tehtyjen päätösten lainvoimaisuuden vuoksi tarvitse tehdä verovelvolliselle selkoa todisteista, – näistä menettelyistä peräisin olevat todisteet mukaan luettuina, – joiden perusteella se aikoo tehdä päätöksen, ja kyseinen verovelvollinen menettää näin oikeutensa asettaa asianmukaisella tavalla siinä menettelyssä, jonka kohteena se on, kyseenalaiseksi nämä tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat.

48 On näet yhtäältä niin, että tämän säännön soveltaminen tavalla, joka johtaa siihen, että sellainen lopullinen hallintopäätös, jossa petos todetaan, katsotaan oikeusvoimaiseksi suhteessa verovelvolliseen, joka ei ollut asianosaisena menettelyssä, jossa tämä todettiin, on vastoin edellä 36 kohdassa mainittua verohallinnon velvollisuutta esittää riittävä näyttö sellaisista objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta, sillä tämä velvollisuus edellyttää sitä, että verohallinto esittää siinä menettelyssä, jonka kohteena verovelvollinen on, näytön petoksesta, johon tämän väitetään osallistuneen passiivisesti.

49 Toisaalta on niin, että oikeusvarmuuden periaatteella ei voida pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa verotarkastusmenettelyssä oikeuttaa tällaista puolustautumisoikeuksien – joiden sisältöä tarkastellaan edellä 39 ja 41 kohdassa – rajoittamista, jolla puututaan tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä, näiden oikeuksien keskeiseen sisältöön. Tällaisella puuttumisella verovelvolliselta, jolta arvonlisäveron vähennysoikeus on haluttu evätä, viedään mahdollisuus esittää hallintomenettelyn aikana asianmukaisella ja tehokkaalla tavalla kantansa ennen hänen intressiensä kannalta epäedullisen päätöksen tekemistä seikoista, joiden perusteella hallintoviranomainen aikoo tehdä päätöksensä. Tämä hankaloittaa sitä, että toimivaltaisella viranomaisella olisi mahdollisuus ottaa kaikki merkitykselliset seikat asianmukaisesti huomioon ja että asianomaisella henkilöllä olisi tarvittaessa mahdollisuus korjata virhe. Se vapauttaa lisäksi hallinnon velvollisuudestaan kiinnittää kaiken tarvittavan huomion asianomaisen esittämiin huomautuksiin tutkimalla huolella ja puolueettomasti kaikki käsiteltävän asian kannalta merkitykselliset seikat ja erittelemällä päätöksensä perustelut.

50 Vaikka arvonlisäverodirektiivi ja puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate eivät siis ole lähtökohtaisesti esteenä tällaiselle säännölle, sen soveltamisesta ei saa seurata, että verohallinto vapautuu velvollisuudestaan tehdä verovelvolliselle selkoa niistä todisteista, – tämän tavarantoimittajiin kohdistetuista liitännäisistä menettelyistä peräisin olevat todisteet mukaan luettuina, – joiden perusteella se aikoo tehdä päätöksen, ja että kyseinen verovelvollinen menettää näin oikeutensa asettaa asianmukaisella tavalla siinä menettelyssä, jonka kohteena se on, kyseenalaiseksi ne tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, jotka verohallinto on tehnyt näissä liitännäisissä menettelyissä.

Verovelvollisen aineistoon tutustumisoikeuden laajuus tarkasteltuna puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen kannalta

51 Edellä 39 ja 41 kohdassa mainittu vaatimus saada esittää asianmukaisesti kantansa seikoista, joiden perusteella hallintoviranomainen aikoo tehdä päätöksen, edellyttää sitä, että päätöksen saajalle annetaan tilaisuus saada tieto näistä seikoista (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 31 kohta). Oikeus tutustua asiakirja-aineistoon on siis puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteen välttämätön seuraus (ks. vastaavasti tuomio7.1.2004, Aalborg Portland ym. v. komissio, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, EU:C:2004:6, 68 kohta).

52 Koska sellaisen päätöksen saajalle, joka tälle vastainen, on annettava tilaisuus esittää huomautuksensa ennen tällaisen päätöksen tekemistä muun muassa siksi, että toimivaltainen viranomainen kykenee ottamaan asianmukaisesti huomioon kaikki asiassa merkitykselliset seikat ja että päätöksen saaja kykenee tarvittaessa korjaamaan virheen ja vetoamaan asianmukaisesti tällaisiin henkilökohtaiseen tilanteeseensa liittyviin seikkoihin, oikeus tutustua asian aineistoon on myönnettävä hallintomenettelyn aikana. Hallintomenettelyssä tapahtunut puolustautumisoikeuksien loukkaaminen ei siis korjaannu pelkästään siksi, että tutustumisoikeus on myönnetty riidanalaisen päätöksen kumoamiseksi mahdollisesti nostettua kannetta koskevan oikeudenkäynnin aikana (ks. analogisesti tuomio 8.7.1999, Hercules Chemicals v. komissio, C-51/92 P, EU:C:1999:357, 78 kohta; tuomio 15.10.2002, Limburgse Vinyl Maatschappij ym. v. komissio, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P ja C-254/99 P, EU:C:2002:582, 318 kohta ja tuomio 7.1.2004, Aalborg Portland ym. v. komissio, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P ja C-219/00 P, EU:C:2004:6, 104 kohta).

53 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa hallinnollisessa verotusmenettelyssä verovelvollisen pitää voida tutustua kaikkiin niihin menettelyaineiston asiakirjoihin, joihin verohallinto aikoo perustaa päätöksensä. Kun verohallinto aikoo perustaa päätöksensä todisteisiin, jotka on hankittu, kuten käsiteltävässä pääasiassa, rikosoikeudenkäynneissä ja verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa liitännäisissä hallintomenettelyissä, verovelvollisen on siis voitava saada tutustua niihin.

54 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 59 ja 60 kohdassa todennut, verovelvolliselle on lisäksi annettava mahdollisuus tutustua myös sellaisiin asiakirjoihin, joihin viranomaiset eivät ole suoranaisesti nojautuneet päätöksensä perusteluissa mutta joista voi olla hyötyä puolustautumisoikeuksien käyttämisen kannalta, etenkin kun kyse on verovelvollisen puolesta puhuvista todisteista, jotka kyseinen viranomainen on saattanut kerätä (ks. vastaavasti tuomio 13.9.2018, UBS Europe ym., C-358/16, EU:C:2018:715, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Koska puolustautumisoikeuksien kunnioittamista koskeva periaate ei kuitenkaan ole ehdoton, kuten edellä 43 kohdassa on todettu, vaan sitä voidaan rajoittaa, on tuotava esiin se, että tällaisilla kansallisessa lainsäädännössä vahvistetuilla rajoituksilla saatetaan verotarkastusmenettelyssä pyrkiä suojaamaan muun muassa luottamuksellisuutta ja salassapitovelvollisuutta koskevia vaatimuksia (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 36 kohta) tai niin kuin Unkarin hallitus on todennut, kolmansien yksityisyyttä, näitä koskevia henkilötietoja tai seuraamusjärjestelmän tehokkuutta, joihin oikeus tutustua tiettyihin tietoihin tai asiakirjoihin voi vaikuttaa kielteisesti.

56 Puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatteella ei siis pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa hallintomenettelyssä aseteta verohallinnolle yleistä velvollisuutta sallia tutustuminen kaikkiin sen hallussa oleviin asiakirjoihin, vaan se edellyttää, että verovelvollisella on mahdollisuus pyynnöstään saada hallinnolliseen asiakirja-aineistoon sisältyvät tiedot ja asiakirjat, jotka kyseinen viranomainen on ottanut huomioon tehdäkseen päätöksensä, paitsi, jos näihin tietoihin ja asiakirjoihin tutustumisen rajoittaminen voidaan oikeuttaa yleisen edun mukaisilla tavoitteilla (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017,

Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, 32 ja 39 kohta). Tällaisessa tapauksessa, verohallinnon on selvitettävä, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 64 kohdassa todennut, onko tutustuminen mahdollista osittain.

57 Tästä seuraa, että silloin kun verohallinto aikoo perustaa päätöksensä todisteisiin, jotka on hankittu, kuten käsiteltävässä pääasiassa, verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa rikosoikeudenkäynneissä ja liitännäisissä hallintomenettelyissä, puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaate edellyttää, että verovelvollisella on mahdollisuus tutustua sen menettelyn aikana, jonka kohteena se on, kaikkiin tällaisiin todisteisiin, ne todisteet mukaan lukien, joista voi olla hyötyä hänen puolustukselleen, elleivät yleisen edun mukaiset päämäärät oikeuta tutustumisoikeuden rajoittamista.

58 Tätä vaatimusta ei täytä verohallinnon käytäntö, jossa asianomaiselle verovelvolliselle ei anneta minkäänlaista mahdollisuutta tutustua kyseisiin todisteisiin ja erityisesti asiakirjoihin, joihin tehdyt toteamukset perustuvat, liitännäisissä hallintomenettelyissä laadittuihin pöytäkirjoihin ja niissä tehtyihin päätöksiin ja ilmoitetaan välillisesti yhteenvedon muodossa tiedot vain osasta näitä, valikoituina sellaisten verohallinnon omien kriteerien perusteella, joihin verovelvollinen ei voi millään tavoin vaikuttaa.

Tuomioistuinvalvonnan laajuus tarkasteltuna perusoikeuskirjan 47 artiklan kannalta

59 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, edellyttävätkö oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset sitä, että tuomioistuimella, jonka käsiteltäväksi on saatettu valitus verohallinnon tekemästä arvonlisäveron oikaisupäätöksestä, on toimivalta tarkistaa se, että liitännäisestä hallintomenettelystä peräisin olevat todisteet on hankittu unionin oikeudessa taattujen oikeuksien mukaisesti ja että tällaisiin todisteisiin perustuvilla toteamuksilla ei loukata näitä oikeuksia, on todettava, että perusoikeuskirjassa taattuja perusoikeuksia on sovellettava tällaisessa tilanteessa, sillä petoksen toteamisen johdosta tehtyä arvonlisäveron oikaisua, jollaisesta pääasiassa on kyse, on pidettävä perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna unionin oikeuden soveltamisena (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 19 ja 27 kohta sekä tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 67 kohta).

60 Perusoikeuskirjan 47 artiklan mukaan jokaisella, jonka unionin oikeudessa taattuja oikeuksia ja vapauksia on loukattu, on oltava tässä artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti käytettävissään tehokkaat oikeussuojakeinot tuomioistuimessa. Jokaisella on oikeus muun muassa saada asiansa käsitellyksi oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä.

61 Prosessuaalisen yhdenvertaisuuden periaate, joka on erottamaton osa niiden oikeuksien tehokasta oikeussuojaa, joihin yksityiset voivat vedota unionin oikeuden perusteella ja joka on vahvistettu perusoikeuskirjan 47 artiklassa, merkitsee, koska se on menettelyn kontradiktorisuuden periaatteen tavoin välttämätön seuraus oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin käsitteestä, velvollisuutta tarjota kullekin asianosaiselle kohtuullinen mahdollisuus esittää asiansa, myös todisteensa, sellaisten edellytysten vallitessa, jotka eivät saata tätä vastapuoltaan selvästi epäedullisempaan asemaan (ks. vastaavasti tuomio 17.7.2014, Sánchez Morcillo ja Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, 49 kohta ja tuomio 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, 96 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Tämän periaatteen tarkoituksena on turvata oikeudenkäynnin asianosaisten välinen prosessuaalinen tasapaino takaamalla asianosaisten oikeuksien ja velvollisuuksien yhdenvertaisuus muun muassa asian selvittämistä ja kontradiktorista näkemystenvaihtoa tuomioistuimessa koskevien sääntöjen osalta (tuomio 28.7.2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone ym., C-543/14, EU:C:2016:605, 41 kohta). Oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä koskevaan oikeuteen liittyvien vaatimusten täyttämiseksi asianosaisten on saatava tieto sellaisista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, jotka ovat

oikeudenkäyntimenettelyn tuloksen kannalta ratkaisevia, ja niillä on oltava tilaisuus vaihtaa näkemyksiään näistä kontradiktorisesti (tuomio 2.12.2009, komissio v. Irlanti ym., C-89/08 P, EU:C:2009:742, 56 kohta).

63 Unionin tuomioistuin totesi 17.12.2015 antamansa tuomion WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, 87 kohdassa asiassa, jossa oli kyse yhä vireillä olevassa rikosoikeudenkäynnissä verovelvollisen tietämättä puheluja kuuntelemalla ja sähköpostiviestejä takavarikoimalla hankituista, mahdollisesti perusoikeuskirjan 7 artiklan vastaisista todisteista ja niiden käyttämisestä hallintomenettelyssä, että perusoikeuskirjan 47 artiklalla taattu tuomioistuinvalvonnan tehokkuus edellyttää, että unionin oikeuden soveltamiseksi tehdyn päätöksen lainmukaisuutta valvovan tuomioistuimen on voitava selvittää, onko kyseisen päätöksen perustana olleet todisteet hankittu ja onko niitä käytetty unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia loukaten.

64 Mainitun tuomion 88 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että tämä vaatimus täyttyy, jos veroviranomaisten tekemästä arvonlisäveron oikaisupäätöksestä tehtyä valitusta käsittelevällä tuomioistuimella on toimivalta tarkistaa, että todisteet, joihin oikaisupäätös perustuu, on hankittu kyseisessä rikosoikeudellisessa menettelyssä unionin oikeudessa taattuja oikeuksia noudattaen tai jos se rikosasian käsitelleen tuomioistuimen kontradiktorisessa menettelyssä jo suoritetun tutkinnan perusteella voi vähintäänkin varmistua siitä, että kyseiset todisteet oli hankittu unionin oikeutta noudattaen.

65 Perusoikeuskirjan 47 artiklalla taatun tuomioistuinvalvonnan tehokkuus edellyttää vastaavasti, että veroviranomaisten tekemästä arvonlisäveron oikaisupäätöksestä tehtyä valitusta käsittelevällä tuomioistuimella on toimivalta tarkistaa, että sellaisessa liitännäisessä hallintomenettelyssä, jossa verovelvollinen ei ollut asianosaisena, kerätyt todisteet, joita käytettiin tämän päätöksen perusteena, ei ole hankittu unionin oikeudessa ja erityisesti perusoikeuskirjassa taattuja oikeuksia loukaten. Näin on myös silloin kun, kuten käsiteltävässä pääasiassa, todisteet ovat olleet perusteena hallintopäätöksille, jotka on tehty muiden verovelvollisten osalta ja jotka ovat tulleet lainvoimaisiksi.

66 Tämän osalta on painotettava, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 74 kohdassa todennut, että hallintoviranomaisten lausumat ja toteamukset eivät sido tuomioistuimia.

67 Tuomioistuimen on yleisemminkin voitava kontradiktorisen näkemystenvaihdon aikana tarkistaa sellaisten todisteiden hankkimisen ja käyttämisen lainmukaisuus, jotka on kerätty muita verovelvollisia vastaan vireille pannuissa liitännäisissä hallintomenettelyissä, sekä toteamukset, jotka on tehty näiden menettelyjen päätteeksi tehdyissä hallintopäätöksissä, jotka ovat ratkaisevia valitusasian lopputuloksen kannalta. Näin on siksi, että prosessuaalinen yhdenvertaisuus murenisi eikä kontradiktorisuuden periaatetta noudatettaisi, ellei verohallinto olisi siitä syystä, että sitä sitovat muiden verovelvollisten osalta tehdyt lainvoimaisiksi tulleet päätökset, velvollinen esittämään sille tällaisia todisteita, ellei verovelvollinen voisi tutustua niihin, elleivät asianosaiset voisi vaihtaa näkemyksiään kontradiktorisesti sekä näistä todisteista että näistä toteamuksista ja ellei mainittu tuomioistuin kykenisi tarkistamaan kaikkia niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, joihin nämä päätökset perustuvat ja jotka ovat ratkaisevia sen käsiteltäväksi saatetun oikeusriidan ratkaisun kannalta.

68 Ellei tuomioistuimella ole toimivaltaa tehdä näitä tarkistuksia eikä tuomioistuimen tarjoama oikeussuoja näin ollen ole tehokas, liitännäisissä hallintomenettelyissä hankitut todisteet ja muiden verovelvollisten osalta näiden menettelyjen päätteeksi tehdyissä hallintopäätöksissä tehdyt toteamukset on hylättävä ja tällaisiin todisteisiin ja toteamuksiin tukeutuva riidanalainen päätös on kumottava, jos se tästä syystä jää ilman perustetta (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 89 kohta).

69 Esitettyihin kysymyksiin on kaikkien edellä esitettyjen näkökohtien perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä, puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatetta ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole lähtökohtaisesti esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan selvitettäessä sitä, onko verovelvollisella ollut oikeus tekemäänsä arvonlisäveron vähennykseen, verohallintoa sitovat sellaiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, jotka se on tehnyt verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa liitännäisissä hallintomenettelyissä ja joihin on perustettu lainvoimaisiksi tulleita päätöksiä, joissa näiden tavarantoimittajien todetaan syyllistyneen arvonlisäveropetokseen, edellyttäen ensinnäkin, ettei se vapauta verohallintoa velvollisuudestaan tehdä verovelvolliselle selkoa niistä todisteista, – tämän tavarantoimittajiin kohdistetuista liitännäisistä menettelyistä peräisin olevat todisteet mukaan luettuina, – joiden perusteella se aikoo tehdä päätöksen, ja ettei verovelvollinen näin menetä oikeuttaan asettaa asianmukaisella tavalla siinä menettelyssä, jonka kohteena se on, kyseenalaiseksi tällaiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, toiseksi, että verovelvollinen voi tässä menettelyssä tutustua kaikkiin niihin todisteisiin, jotka on kerätty näissä liitännäisissä hallintomenettelyissä tai missä tahansa muussa menettelyssä ja joihin verohallinto aikoo perustaa päätöksensä tai joista voi olla hyötyä puolustautumisoikeuksien käyttämisen kannalta, elleivät yleisen edun mukaiset tavoitteet oikeuta tämän oikeuden rajoittamista, ja kolmanneksi, että tällaisesta päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevä tuomioistuin voi tarkistaa näiden todisteiden hankkimisen ja käyttämisen lainmukaisuuden ja mainittujen tavarantoimittajien osalta tehdyissä hallintopäätöksissä tehdyt ne toteamukset, jotka ovat ratkaisevia valituksen lopputuloksen kannalta.

Oikeudenkäyntikulut

70 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, puolustautumisoikeuksien kunnioittamisen periaatetta ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole lähtökohtaisesti esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan selvitettäessä sitä, onko verovelvollisella ollut oikeus tekemäänsä arvonlisäveron vähennykseen, verohallintoa sitovat sellaiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, jotka se on tehnyt verovelvollisen tavarantoimittajia vastaan vireille pannuissa liitännäisissä hallintomenettelyissä ja joihin on perustettu lainvoimaisiksi tulleita päätöksiä, joissa näiden tavarantoimittajien todetaan syyllistyneen arvonlisäveropetokseen, edellyttäen ensinnäkin, ettei se vapauta verohallintoa velvollisuudestaan tehdä verovelvolliselle selkoa niistä todisteista, – tämän tavarantoimittajiin kohdistetuista liitännäisistä menettelyistä peräisin olevat todisteet mukaan luettuina, – joiden perusteella se aikoo tehdä päätöksen, ja ettei verovelvollinen näin menetä oikeuttaan asettaa asianmukaisella tavalla siinä menettelyssä, jonka kohteena se on, kyseenalaiseksi tällaiset tosiseikkoja koskevat toteamukset ja oikeudelliset luonnehdinnat, toiseksi, että verovelvollinen voi tässä menettelyssä tutustua kaikkiin niihin todisteisiin, jotka on kerätty näissä liitännäisissä hallintomenettelyissä tai missä tahansa muussa menettelyssä ja joihin verohallinto aikoo perustaa päätöksensä tai joista voi olla hyötyä puolustautumisoikeuksien käyttämisen kannalta, elleivät yleisen edun mukaiset tavoitteet oikeuta tämän oikeuden rajoittamista, ja kolmanneksi, että tällaisesta päätöksestä tehtyä valitusta käsittelevä tuomioistuin voi tarkistaa näiden todisteiden hankkimisen ja käyttämisen lainmukaisuuden ja mainittujen tavarantoimittajien osalta tehdyissä hallintopäätöksissä tehdyt ne toteamukset, jotka ovat ratkaisevia valituksen lopputuloksen kannalta.

Allekirjoitukset