Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 16 oktober 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167 och 168 – Avdragsrätt för mervärdesskatt – Avslag – Skatteundandragande – Bevisupptagning – Principen om iakttagande av rätten till försvar – Rätten att yttra sig – Tillgång till akten – Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Effektiv domstolsprövning – Principen om parternas likställdhet i processen – Principen om ett kontradiktoriskt förfarande – Nationell lagstiftning eller praxis enligt vilken skattemyndigheten, vid en kontroll av den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som utövats av en beskattningsbar person, är bunden av sina egna slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar från tidigare konnexa förvaltningsförfaranden i vilka den beskattningsbara personen inte var part”

I mål C-189/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 14 februari 2018, som inkom till domstolen den 13 mars 2018, i målet

Glencore Agriculture Hungary Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna I. Jarukaitis (referent), E. Juhász, M. Ilešič och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 mars 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Glencore Agriculture Hungary Kft., genom Z. Várszegi, D. Kelemen och B. Balog, ügyvédek,

– Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

– Europeiska kommissionen, genom L. Havas och J. Jokubauskaitė, både i egenskap av ombud,

och efter att den 5 juni 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Glencore Agriculture Hungary Kft. (nedan kallat Glencore) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för överklaganden vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör två beslut om påförande av mervärdesskatt för beskattningsåren 2010 och 2011.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

4 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

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

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

…”

Ungersk rätt

5 I 119 § punkt 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt) föreskrivs följande:

”Såvida inte annat anges i denna lag ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den skatt som ska betalas motsvarande ingående mervärdesskatt ska fastställas (120 §).”

6 I 120 § i nämnda lag anges följande:

”Om den beskattningsbara personen – i denna egenskap – använder eller på annat sätt utnyttjar varor eller tjänster för att leverera beskattade varor eller tillhandahålla beskattade tjänster, ska denne från den skatt som han är skyldig att erlägga ha rätt att dra av

a) den skatt som en annan beskattningsbar person – vilket innefattar personer eller organisationer som är föremål för förenklad bolagsbeskattning – har fakturerat honom i anslutning till förvärvet av dessa varor eller användningen av dessa tjänster,

…”

7 Följande anges i 1 § punkt 3a adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet) (nedan kallad skatteförfarandelagen):

”Inom ramen för kontrollen av parterna i det rättsförhållande (avtal, transaktion) som skattskyldigheten avser får skattemyndigheten inte kvalificera ett och samma rättsförhållande – som berörs av kontrollen och som redan har varit föremål för en rättslig kvalificering – på olika sätt för varje beskattningsbar person, och den ska ex officio tillämpa de slutsatser som dragits hos en av parterna i detta rättsförhållande i händelse av kontroll hos någon annan part i detta rättsförhållande.”

8 Enligt 12 § punkterna 1 och 3 skatteförfarandelagen har en beskattningsbar person, precis som alla personer som är skattskyldiga enligt 35 § punkterna 2 och 7, rätt att ta del av handlingar som avser beskattningen. Den beskattningsbara personen har rätt att ta del av, göra eller begära kopior av alla handlingar som krävs för att vederbörande ska kunna utöva sina rättigheter eller fullgöra sina skyldigheter. Dock får den beskattningsbara personen bland annat inte ta del av de delar av en handling som innehåller information om en annan person när ett röjande av dessa uppgifter skulle strida mot en bestämmelse om skattesekretess.

9 I 97 § punkterna 4 och 5 stadgas följande:

”4. Vid kontrollen är skatteförvaltningen skyldig att fastställa och styrka omständigheterna, med undantag av sådana fall där det är den beskattningsbara personen som enligt lag har bevisbördan.

5. Som bevismedel och bevisning godtas … bland annat det som har fastställts vid konnexa kontroller som det har förordnats om …”

10 Enligt 100 § punkt 4 i nämnda lag gäller följande:

”Om skatteförvaltningen till stöd för sina slutsatser av en viss utredning åberopar resultaten från en konnex kontroll som utförts hos en annan beskattningsbar person, eller uppgifter och bevisning som erhållits i samband med den kontrollen, ska den beskattningsbara personen i detalj informeras om den del av rapporten och av tillhörande beslut som berör vederbörande, och om de uppgifter och den bevisning som erhållits vid den konnexa kontrollen.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Glencore är ett bolag i Ungern vars huvudsakliga verksamhet består av partihandel med spannmål, oljeväxter och djurfoder samt råmaterial.

12 Till följd av kontroller som gjordes dels av samtliga skatter och subventioner under beskattningsåren 2010 och 2011, med undantag för mervärdesskatten för månaderna september och oktober 2011, dels av mervärdesskatten för oktober månad 2011, fattade skattemyndigheten två beslut. Genom det första beslutet ålades Glencore att betala 1 951 418 000 ungerska forinter (HUF) (cirka 6 000 000 euro) i mervärdesskatt samt skattetillägg och förseningsavgift, och genom det andra beslutet ålades bolaget att erlägga ytterligare 130 171 000 HUF (cirka 400 000 euro) i mervärdesskatt.

13 Skattemyndigheten angav i dessa beslut att Glencore hade gjort olagliga avdrag för mervärdesskatt i den mån bolaget kände till eller borde ha känt till att de transaktioner som det genomfört med sina leverantörer ingick i ett mervärdesskatteundandragande. Myndigheten grundade sig på de slutsatser som dragits hos leverantörerna och betraktade skatteundandragandet som ett fastställt faktum.

14 Glencore begärde omprövning av besluten hos myndigheten, och efter det att myndigheten beslutat att vidhålla dessa beslut, överklagade bolaget dem till den hänskjutande domstolen, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern).

15 Till stöd för överklagandet anförde Glencore bland annat att skattemyndigheten hade åsidosatt rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 47 i stadgan och de krav som följer av denna rättighet, samt att myndigheten särskilt hade agerat i strid med principen om parternas likställdhet i processen. Enligt bolaget hade skattemyndigheten även åsidosatt principen om iakttagande av rätten till försvar på två sätt. Dels var det endast skattemyndigheten som hade haft tillgång till hela akten i brottmålet mot leverantörerna, i vilket Glencore inte var part och där bolaget således inte kunde göra gällande någon rättighet, och bevisning hade på detta sätt samlats in och använts mot bolaget. Dels hade skattemyndigheten inte gett bolaget tillgång till vare sig handlingarna i akten avseende kontrollerna hos leverantörerna – särskilt de handlingar som myndigheten lagt till grund för sina slutsatser –, myndighetens rapport eller de förvaltningsbeslut som myndigheten fattat, utan den hade endast informerat bolaget om vissa delar, som myndigheten valt ut enligt sina egna kriterier.

16 Skattemyndigheten har hävdat att Glencore visserligen inte kan utnyttja de rättigheter som tillkommer en part i ett skatteförfarande som avser en annan beskattningsbar person, men att detta inte för den skull betyder att rätten till försvar har kränkts. Bolaget har nämligen, inom ramen för det förfarande som avser bolaget, haft möjlighet att undersöka de skrivelser och uttalanden från konnexa förfaranden som har bilagts akten, och att bestrida deras bevisvärde genom att utöva sin talerätt.

17 Den hänskjutande domstolen har påpekat att avdragsrätten för mervärdesskatt utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och att den i princip inte får nekas någon om de materiella villkoren är uppfyllda. Skattemyndighetens agerande i det nationella målet – som framför allt grundade sig på en tolkning av 1 § punkt 3a skatteförfarandelagen enligt vilken denna myndighet är bunden av slutsatserna i sådana beslut som samma myndighet har fattat efter kontroller hos den beskattningsbara personens leverantörer och som har vunnit laga kraft – påstås emellertid ha lett till att Glencore har nekats denna avdragsrätt.

18 Den hänskjutande domstolen har uppgett att 1 § punkt 3a i skatteförfarandelagen har till syfte att säkerställa rättssäkerheten genom att kräva att en och samma transaktion ska leda till samma slutsatser. Frågan är dock enligt nämnda domstol huruvida detta syfte rättfärdigar en sådan praxis som den som är i fråga i det nationella målet, nämligen att skattemyndigheten frigör sig från sin bevisbörda genom att ex officio utgå från de slutsatser som fastställts i ett tidigare förfarande, i vilket den beskattningsbara personen inte hade ställning som part, och således inte kunde utöva de rättigheter som följer med en partsställning, när den beskattningsbara personen fick kännedom om de beslut som dessa förfaranden utmynnat i, och som därefter vunnit laga kraft, först i samband med att vederbörande blev föremål för kontroller.

19 Nämnda domstol har tillagt att Glencore endast till viss del har getts kännedom om dessa beslut och de handlingar som ligger till grund för besluten, eftersom skattemyndigheten, i sin rapport, begränsat sig till att nämna de olika slutsatser som förekommer i dessa beslut, utan att bifoga vare sig besluten eller de handlingar på vilka besluten har grundats.

20 Den hänskjutande domstolen undrar om en sådan praxis är förenlig med principen om iakttagande av rätten till försvar och med rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 47 i stadgan, med beaktande av att domstolen, på grund av gränserna för den rättsliga prövning den får göra, saknar behörighet att pröva huruvida de beslut som fattats efter kontroller som avsett andra beskattningsbara personer varit

lagliga, och framför allt saknar behörighet att kontrollera att den bevisning som lagts till grund för dessa beslut har erhållits på laglig väg. Med hänvisning till domen av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) undrar den hänskjutande domstolen om kraven på en rättvis rättegång gör det påkallat att den domstol som har att pröva ett överklagande av ett beslut från skattemyndigheten om påförande av ytterligare skatt ges behörighet att kontrollera att bevisning som härrör från ett konnext förvaltningsförfarande har erhållits i enlighet med de rättigheter som garanteras genom unionsrätten och att de slutsatser som dragits med stöd av denna bevisning inte strider mot dessa rättigheter.

21 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

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

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

3) Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet samt, i den mån de berörs, den grundläggande principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i [stadgan], tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken de slutsatser, inom ramen för en kontroll av parterna i det rättsförhållande som skattskyldigheten avser, som skatteförvaltningen har dragit efter att ha slutfört ett förfarande som inletts hos fakturautfärdaren varvid det konstaterats att denna fakturautfärdare har deltagit i ett aktivt skatteundandragande, ska beaktas ex officio av skatteförvaltningen vid en granskning av fakturamottagaren, då det står klart att denna mottagare inte har några rättigheter som tillkommer en part i det kontrollförfarande som genomförts hos fakturautfärdaren och således inte heller kan utöva någon talerätt i ett kontrollförfarande vars slutsatser ska beaktas ex officio av skattemyndigheten i granskningsförfarandet avseende mottagarens skattskyldighet och som kan användas som bevis mot mottagaren, och då det står klart att [skattemyndigheten] inte har gett mottagaren tillgång till den relevanta akten avseende den kontroll som genomförts hos den första parten i rättsförhållandet (fakturautfärdaren), särskilt inte de handlingar som ligger till grund för slutsatserna, rapporten och förvaltningsbesluten, utan

endast har lämnat ut delar av informationen i dessa handlingar till denna fakturamottagare i form av en sammanfattning, så att skattemyndigheten således endast indirekt har informerat fakturamottagaren om innehållet i akten genom att göra ett urval utifrån sina egna kriterier, över vilka fakturamottagaren inte kan utöva någon kontroll?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande anmärkningar

22 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Glencore, till följd av de skattekontroller som dess leverantörer och bolaget självt blev föremål för, nekades avdragsrätt för mervärdesskatt och följaktligen ålades att betala in ytterligare mervärdesskatt. I enlighet med 1 § punkt 3a i skatteförfarandelagen grundade skattemyndigheten bland annat sitt avslagsbeslut på slutsatser som dragits i förfaranden som inletts mot leverantörerna, i vilka Glencore således inte var part, och vilka utmynnat i beslut som senare vunnit laga kraft, enligt vilka nämnda leverantörer hade gjort sig skyldiga till undandragande av mervärdesskatt.

23 I begäran om förhandsavgörande hänvisas det till ett straffrättsligt förfarande och ett tidigare administrativt skatteförfarande samt flera förvaltningsbeslut som Glencores leverantörer varit föremål för. EU-domstolen begärde mot denna bakgrund, i enlighet med artikel 101 i sina rättegångsregler, att den hänskjutande domstolen skulle inkomma med klarlägganden beträffande relevanta straffrättsliga förfaranden och ange huruvida en brottmålsdomstol i dessa förfaranden hade meddelat avgöranden som därefter vunnit laga kraft. Som svar på denna begäran angav den hänskjutande domstolen att den inte hade tillgång till information beträffande ett eventuellt meddelande av dom i brottmålen mot Glencores leverantörer. Den skickade även in fyra administrativa skattebeslut som vunnit laga kraft och som rörde vissa av dessa leverantörer.

24 Vid förhandlingen preciserade Glencore och den ungerska regeringen att två brottmålsförfaranden avseende det aktuella skatteundandragandet fortfarande pågick när skattemyndigheten tog del av handlingarna i dessa förfaranden och antog de två förvaltningsbeslut som Glencore överklagade i det nationella målet. Dessa förfaranden hade således ännu inte avslutats genom en dom meddelad av en brottmålsdomstol. Härav följer att förevarande mål inte rör frågor om rättskraft.

25 Mot bakgrund av dessa förtydliganden kan det konstateras att den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet, principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning eller praxis enligt vilken skattemyndigheten, vid en kontroll av den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som utövats av en beskattningsbar person, är bunden av sina egna slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar från tidigare konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot den beskattningsbara personens leverantörer, när dessa slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar legat till grund för lagakraftvunna beslut i vilka det slås fast att dessa leverantörer har gjort sig skyldiga till undandragande av mervärdesskatt.

26 Enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat anser skattemyndigheten att den omständigheten att myndigheten är bunden av de slutsatser om faktiska omständigheter och de rättsliga kvalificeringar som återfinns i dessa lagakraftvunna beslut innebär att myndigheten inte på nytt behöver lägga fram bevisning för skatteundandragandet i det förfarande som inletts mot den beskattningsbara personen. I detta sammanhang vill den hänskjutande domstolen särskilt få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet och principen om iakttagande av rätten till försvar utgör hinder för en praxis vid skattemyndigheten som innebär att denna beskattningsbara person – såsom har skett i det nationella målet – dels nekas tillgång till akterna i konnexa förfaranden, och i synnerhet till

samtliga handlingar på vilka dessa slutsatser baserats, de rapporter som upprättats och de beslut som antagits, dels endast – indirekt, i form av en sammanfattning – informeras om vissa delar av akterna som myndigheten har valt ut enligt egna kriterier, kriterier över vilka den beskattningsbara personen inte kan utöva någon kontroll.

27 Det klargjordes under förhandlingen att skattemyndigheten, för att styrka Glencores inblandning i skatteundandragandet, stödde sig på bevisning som lagts fram i ännu icke avslutade brottmål, i förvaltningsförfaranden som inletts mot Glencores leverantörer och i det förvaltningsförfarande som inletts mot bolaget självt.

28 Den hänskjutande domstolen uppger vidare att den saknar behörighet att pröva huruvida tidigare beslut som fattats till följd av kontroller av andra beskattningsbara personer var lagliga, och att den särskilt saknar behörighet att kontrollera huruvida den bevisning som besluten grundades på hade erhållits på laglig väg. Den hänskjutande domstolen undrar också, med hänvisning till domen av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), om kraven på en rättvis rättegång gör det påkallat att den domstol som har att pröva ett överklagande av ett beslut från skattemyndigheten om påförande av ytterligare mervärdesskatt har behörighet att kontrollera att bevisning som härrör från ett konnext förvaltningsförfarande har erhållits i enlighet med de rättigheter som garanteras genom unionsrätten och att de slutsatser som dragits med stöd av denna bevisning inte strider mot dessa rättigheter.

29 Den ungerska regeringen har såväl skriftligen som muntligen presenterat en tolkning av de nationella bestämmelserna och lämnat en redogörelse för skatteförvaltningens praxis – avseende bevisupptagningen, tillgången till akten och domstolsprövningens omfattning – som skiljer sig från den uppfattning som framförts av den hänskjutande domstolen. Det ska i detta hänseende erinras om att det inom ramen för det system för samarbete mellan domstolar som införts genom artikel 267 FEUF inte ankommer på EU-domstolen att kontrollera eller ifrågasätta huruvida den nationella domstolens tolkning av den nationella rätten är korrekt, eftersom det endast är den sistnämnda domstolen som är behörig att göra en sådan tolkning. När EU-domstolen ska pröva en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol ska den således utgå från den tolkning av den nationella rätten som den hänskjutande domstolen har gjort (dom av den 6 oktober 2015, Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 13 och där angiven rättspraxis).

30 På samma sätt ankommer det inte på EU-domstolen utan på den nationella domstolen att fastställa de faktiska omständigheter som har gett upphov till målet och att bedöma vilka följder dessa får för det avgörande som den nationella domstolen har att meddela. Det ankommer således på EU-domstolen, i enlighet med fördelningen av behörighet mellan den domstolen och de nationella domstolarna, att beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2018, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

31 Dessutom ankommer det inte på EU-domstolen att avgöra om nationella rättsregler är förenliga med unionsrätten eller att tolka nationella lagar eller andra nationella författningar (dom av den 1 mars 2012, Ascafor och Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, punkt 33 och där angiven rättspraxis, och dom av den 6 oktober 2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, punkt 43). EU-domstolen är emellertid behörig att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla sådana uppgifter om unionsrättens tolkning som denna kan behöva för att pröva huruvida dessa nationella bestämmelser är förenliga med unionsrätten och för att därmed kunna döma i det mål som är anhängigt vid den (dom av den 1 mars 2012, Ascafor och Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, punkt 34 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 juli 2017, Europa Way och Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, punkt 35).

32 Med hänsyn till dessa inledande anmärkningar ska domstolen i tur och ordning undersöka de krav som följer av mervärdesskattedirektivet, av principen om iakttagande av rätten till försvar och av artikel 47 i stadgan vad gäller bevisupptagningen, den beskattningsbara personens tillgång till akten och omfattningen av domstolsprövningen i ett sådant mål som det vid den hänskjutande domstolen.

Bevisupptagningen med avseende på mervärdesskattedirektivet och principen om iakttagande av rätten till försvar

33 Det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor eller tjänster som används för deras beskattade transaktioner, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 25 och 26, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkterna 35 och 36, och dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 37 och 39).

34 Bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 35–37 och där angiven rättspraxis, och dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50).

35 Så är fallet när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett skatteundandragande, men även när en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom ett förvärv, deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt. En beskattningsbar person får således endast nekas avdragsrätt om det av objektiva omständigheter framgår att den beskattningsbara personen, som tillhandahållits de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att denne, genom att förvärva dessa varor eller tjänster, deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 38–40, och dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkterna 27 och 28).

36 Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktionen som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i ett sådant skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

37 Eftersom unionsrätten inte innehåller några regler om hur bevisupptagningen ska gå till vid misstanke om mervärdesskatteundandragande, ska dessa objektiva omständigheter fastställas av skattemyndigheten i enlighet med bevisreglerna i nationell rätt. Dessa regler får dock inte inverka menligt på unionsrättens verkan och de måste vara förenliga med de rättigheter som säkerställs genom unionsrätten, särskilt genom stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 65–67).

38 Det är i enlighet med detta, och under dessa omständigheter, som EU-domstolen i punkt 68 i domen av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), slog fast att unionsrätten inte hindrar att skattemyndigheten, inom ramen för ett förvaltningsförfarande och för att fastställa ett rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet, kan använda sig av bevis som har erhållits inom ramen för ett parallellt pågående straffrättsligt förfarande avseende den beskattningsbara personen vilket ännu inte har avslutats. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande, är en sådan bedömning även tillämplig när det gäller möjligheten att fastställa ett mervärdesskatteundandragande med användning av bevisning som har erhållits inom ramen för ännu ej avslutade straffrättsliga förfaranden som inte rör den beskattningsbara personen eller som samlats in under konnexa förvaltningsrättsliga förfaranden i vilka den beskattningsbara personen, precis som i det nu aktuella nationella målet, inte var part.

39 En av de rättigheter som garanteras genom unionsrätten är iakttagandet av rätten till försvar, vilket enligt fast rättspraxis utgör en allmän princip i unionsrätten som är tillämplig så snart myndigheterna avser att vidta en åtgärd gentemot en person som går denne emot. De personer som ett beslut riktar sig till ska, när beslutet påtagligt påverkar deras intressen, med stöd av denna princip ges möjlighet att på ett meningsfullt sätt framföra sina synpunkter med avseende på de uppgifter som myndigheten avser grunda sig på. Denna skyldighet åvilar myndigheterna i medlemsstaterna när de vidtar åtgärder som faller inom unionsrättens tillämpningsområde, även om något sådant krav avseende förfarandet inte uttryckligen föreskrivs i den tillämpliga unionslagstiftningen (dom av den 18 december 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, punkterna 36–38, och dom av den 22 oktober 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 38).

40 Denna allmänna princip är således tillämplig på sådana omständigheter som dem i det nationella målet, där en medlemsstat – för att uppfylla den skyldighet som följer av tillämpningen av unionsrätten att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande – inleder ett skattekontrollförfarande mot en skattskyldig person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 27).

41 Iakttagandet av rätten till försvar inbegriper ett iakttagande av rätten att yttra sig. Rätten att yttra sig innebär att var och en garanteras en möjlighet att på ett meningsfullt och effektivt sätt framföra sin ståndpunkt under det administrativa förfarandet och innan ett beslut fattas som kan påverka hans eller hennes intressen på ett ogynnsamt sätt. Det följer av domstolens praxis att regeln om att den person till vilken ett negativt beslut är riktat ska ges möjlighet att yttra sig innan beslutet fattas syftar till att bereda den behöriga myndigheten tillfälle att på ett meningsfullt sätt beakta samtliga relevanta uppgifter. Regeln syftar särskilt till att den berörda personen ska kunna rätta till fel eller göra gällande uppgifter avseende sin personliga situation som ger stöd för att beslutet ska fattas, att det inte ska fattas eller att det ska ges ett visst innehåll, så att ett effektivt skydd av den berörda personen kan säkerställas (dom av den 5 november 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punkterna 46 och 47 och där angiven rättspraxis).

42 Rätten att yttra sig innebär även att myndigheterna ska ta vederbörlig hänsyn till den berörda personens yttranden genom att omsorgsfullt och opartiskt pröva samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet och genom att utförligt motivera sitt beslut, varför skyldigheten att tillräckligt specifikt och konkret motivera ett beslut, så att det är möjligt för den berörda personen att förstå skälen för avslaget på dennes ansökan, således är en följd av principen om iakttagande av rätten till försvar (dom av den 5 november 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

43 Av domstolens fasta praxis framgår dock att den allmänna unionsrättsliga principen om rätten till försvar inte utgör en absolut rättighet, utan den kan begränsas, under förutsättning att begränsningarna faktiskt svarar mot de mål av allmänintresse som eftersträvas med den aktuella

åtgärden och att de inte, i förhållande till det eftersträvade målet, utgör ett oproportionerligt och icke godtagbart ingrepp som påverkar själva kärnan i de garanterade rättigheterna (dom av den 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

44 Förekomsten av en kränkning av rätten till försvar måste dessutom bedömas mot bakgrund av de specifika omständigheterna i varje enskilt fall, framför allt den aktuella rättsaktens beskaffenhet, det sammanhang i vilket den antagits och rättsreglerna på det aktuella området (dom av den 5 november 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

45 Det ska vidare erinras om att rättssäkerhetsprincipen ingår bland de allmänna principer som erkänns i unionsrätten. Domstolen har således bland annat konstaterat att ett förvaltningsbeslut definitiva karaktär, som uppstår sedan en rimlig frist för att väcka talan löpt ut eller sedan rättsmedlen uttömts, bidrar till denna rättssäkerhet och att unionsrätten inte kan anses innehålla någon principiell skyldighet för ett förvaltningsorgan att ändra ett förvaltningsbeslut som erhållit en sådan definitiv karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 januari 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 24, dom av den 12 februari 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, punkt 37, och dom av den 4 oktober 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punkt 76).

46 När det gäller en sådan regel som 1 § punkt 3a i skatteförfarandelagen, som enligt den hänskjutande domstolen föreskriver att skattemyndigheten är bunden av sina egna slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar från tidigare konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot den beskattningsbara personens leverantörer, i vilka den beskattningsbara personen inte var part, framgår det att denna regel, såsom den ungerska regeringen har gjort gällande och generaladvokaten har påpekat i punkt 46 i sitt förslag till avgörande, är ägnad att säkerställa rättssäkerheten och likabehandling av skattskyldiga personer, genom att den tvingar myndigheten att vara konsekvent och att kvalificera samma faktiska omständigheter på samma sätt. Unionsrätten utgör således i princip inte hinder för tillämpningen av en sådan regel.

47 Så är emellertid inte fallet om skattemyndigheten enligt denna regel, på grund av att de beslut som fattats efter dessa konnexa förvaltningsförfaranden har vunnit laga kraft, inte behöver informera den beskattningsbara personen om den bevisning – inbegripet bevisning som härrör från dessa förfaranden – som den avser att lägga till grund för sitt beslut, och denna beskattningsbara person således berövas rätten att, under det förfarande som vederbörande är föremål för, på ett meningsfullt sätt ifrågasätta dessa slutsatser om de faktiska omständigheterna och dessa rättsliga kvalificeringar.

48 För det första förhåller det sig nämligen så att en tillämpning av nämnda regel som innebär att ett lagakraftvunnet förvaltningsbeslut, i vilket det fastställs att skatteundandragande har förekommit, ges rättskraft i förhållande till en beskattningsbar person som inte var part i det förfarande som utmynnade i nämnda fastställelse, strider mot skattemyndighetens skyldighet, som det erinras om ovan i punkt 36, att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen kände till, eller borde ha känt till, att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätt ingick i ett skatteundandragande, eftersom denna skyldighet förutsätter att myndigheten lägger fram bevisning, i det förfarande som den beskattningsbara personen är föremål för, som styrker det skatteundandragande som vederbörande passivt anses ha medverkat till.

49 För det andra kan principen om rättssäkerhet inte, inom ramen för en sådan skattekontroll som den i det nationella målet, anses rättfärdiga en sådan inskränkning av rätten till försvar, vars innehåll beskrivs ovan i punkterna 39 och 41, vilken med hänsyn till det eftersträvade syftet utgör ett orimligt och oacceptabelt ingrepp som kränker själva kärnan i dessa rättigheter. En sådan inskränkning gör nämligen att den beskattningsbara person som riskerar att nekas rätt till avdrag för mervärdesskatt berövas möjlighet att på ett meningsfullt och effektivt sätt, under förvaltningsförfarandet och innan ett beslut fattas som går vederbörande emot, framföra sin ståndpunkt beträffande de uppgifter som myndigheten avser att lägga till grund för sin bedömning. Därigenom försämras möjligheterna för att den behöriga myndigheten på ett meningsfullt sätt ska kunna beakta samtliga relevanta uppgifter och

för att den berörda personen i förekommande fall ska kunna rätta till ett fel. Slutligen innebär det att myndigheten befrias från skyldigheten att ta vederbörlig hänsyn till den berörda personens yttranden genom att omsorgsfullt och opartiskt pröva samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet och genom att utförligt motivera sitt beslut.

50 Det betyder att även om mervärdesskattedirektivet och principen om iakttagande av rätten till försvar i princip inte utgör hinder för en sådan regel, så gäller detta endast under förutsättning att regelns tillämpning inte innebär att skattemyndigheten inte behöver informera den beskattningsbara personen om den bevisning, inbegripet bevisning som härrör från de konnexa förfaranden som har inletts mot vederbörandes leverantörer, som den avser att lägga till grund för sitt beslut, och att den beskattningsbara personen således berövas rätten att, under det förfarande som vederbörande är föremål för, på ett meningsfullt sätt ifrågasätta de slutsatser om de faktiska omständigheterna och de rättsliga kvalificeringar som myndigheten dragit respektive gjort inom ramen för dessa konnexa förfaranden.

Omfattningen av den beskattningsbara personens tillgång till akten med beaktande av principen om iakttagande av rätten till försvar

51 Kravet, som det erinras om ovan i punkterna 39 och 41, på att det ska vara möjligt att på ett ändamålsenligt sätt yttra sig över de uppgifter som myndigheten avser att lägga till grund för sitt beslut förutsätter att mottagaren av beslutet har kunnat ta del av dessa uppgifter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 31). Principen om iakttagande av rätten till försvar medför således en rätt till tillgång till akten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 januari 2004, Aalborg Portland m.fl./kommissionen, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P och C-219/00 P, EU:C:2004:6, punkt 68).

52 Eftersom den person till vilken ett negativt eller betungande beslut är riktat ska ges möjlighet att yttra sig innan beslutet fattas, bland annat för att bereda den behöriga myndigheten tillfälle att på ett meningsfullt sätt beakta samtliga relevanta uppgifter och för att mottagaren av beslutet i förekommande fall ska kunna rätta till fel och göra gällande uppgifter avseende sin personliga situation, måste den berörda personen ges tillgång till akten under tiden förvaltningsförfarandet pågår. När rätten till tillgång till akten har åsidosatts under förvaltningsförfarandet kan det således inte anses att situationen har ställts till rätta bara därför att den berörda personen har getts möjlighet att ta del av akten under den rättegång som inletts efter det att det ifrågasatta beslutet överklagats (se, analogt, dom av den 8 juli 1999, Hercules Chemicals/kommissionen, C-51/92 P, EU:C:1999:357, punkt 78, dom av den 15 oktober 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl./kommissionen, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P och C-254/99 P, EU:C:2002:582, punkt 318, och dom av den 7 januari 2004, Aalborg Portland m.fl./kommissionen, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P och C-219/00 P, EU:C:2004:6, punkt 104).

53 Av detta följer att den beskattningsbara personen i ett sådant skatteförvaltningsförfarande som det som är aktuellt i det nationella målet måste kunna få tillgång till samtliga av de uppgifter i akten som skattemyndigheten avser att grunda sitt beslut på. Det betyder att när skattemyndigheten avser att grunda sitt beslut på bevis som, vilket var fallet i det nationella målet, erhållits inom ramen för straffrättsliga förfaranden och konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot dennes leverantörer, måste den beskattningsbara personen få tillgång till dessa uppgifter.

54 Dessutom måste den beskattningsbara personen, precis som generaladvokaten har påpekat i punkterna 59 och 60 i sitt förslag till avgörande, även kunna få tillgång till de handlingar som inte direkt ligger till grund för skattemyndighetens beslut, men som kan vara relevanta för den berörda personens försvar, särskilt uppgifter till personens fördel som myndigheten kan ha samlat in (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 september 2018, UBS Europe m.fl., C-358/16, EU:C:2018:715, punkt 66 och där angiven rättspraxis).

55 Det ska emellertid framhållas att principen om iakttagande av rätten till försvar såsom angetts ovan i punkt 43 inte utgör någon absolut rättighet, utan kan begränsas, och att sådana begränsningar, med stöd i nationell lagstiftning, inom ramen för ett skattekontrollförfarande bland annat kan ha till syfte att skydda sekretess eller tystnadsplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 36), eller, såsom den ungerska regeringen har gjort gällande, skydda utomstående personers privatliv, utomstående personers personuppgifter eller brottsbekämpningens effektivitet, vilka är intressen som kan komma att äventyras om vissa uppgifter och handlingar lämnas ut.

56 I ett sådant förvaltningsförfarande som det som är aktuellt i det nationella målet medför principen om iakttagande av rätten till försvar således inte någon allmän skyldighet för skattemyndigheten att ge tillgång till hela akten. Däremot måste den beskattningsbara personen ha möjlighet att på begäran få tillgång till den information och de handlingar i den administrativa akten som myndigheten beaktar när den ska fatta sitt beslut, förutom om mål av allmänintresse motiverar att tillgången till denna information och dessa handlingar begränsas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punkterna 32 och 39). I det sistnämnda fallet ankommer det på skattemyndigheten, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 64 i sitt förslag till avgörande, att undersöka om det är möjligt att ge tillgång till delar av akten.

57 Av detta följer att när skattemyndigheten avser att grunda sitt beslut på bevisning som, liksom var fallet i det nationella målet, har erhållits inom ramen för straffrättsliga förfaranden och konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot den beskattningsbara personens leverantörer, kräver principen om iakttagande av rätten till försvar att den beskattningsbara personen under det förfarande som denne är föremål för ska ges tillgång till alla dessa uppgifter samt till de uppgifter som kan vara relevanta för vederbörandes försvar, förutom om det föreligger mål av allmänintresse som motiverar att denna tillgång begränsas.

58 Detta krav kan inte anses vara uppfyllt när en skattemyndighet har som praxis att inte ge den berörda beskattningsbara personen någon som helst tillgång till dessa uppgifter, bland annat inte till de handlingar som lagts till grund för myndighetens slutsatser, till de rapporter som upprättats och till de beslut som antagits efter det att de konnexa förvaltningsförfarandena avslutats, och att endast indirekt, i form av en sammanfattning, informera vederbörande om vissa av dessa uppgifter som myndigheten har valt ut enligt egna kriterier, kriterier över vilka den beskattningsbara personen inte kan utöva någon kontroll.

Omfattningen av domstolsprövningen med beaktande av artikel 47 i stadgan

59 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida kraven på en rättvis rättegång innebär att en domstol som ska pröva ett överklagande av ett beslut från skattemyndigheten om påförande av ytterligare skatt ska ha behörighet att kontrollera att bevisning som härrör från ett konnext förvaltningsförfarande har erhållits i enlighet med de rättigheter som garanteras genom unionsrätten och att de slutsatser som dragits med stöd av denna bevisning inte strider mot dessa rättigheter. De grundläggande rättigheter som garanteras i stadgan är, i en sådan situation, tillämpliga då ett påförande av ytterligare mervärdesskatt till följd av att det slagits fast att det har förekommit skatteundandragande – såsom skett i det nationella målet – utgör en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkterna 19 och 27, och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 67).

60 Enligt artikel 47 i stadgan har var och en, vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts, rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, under de villkor som föreskrivs i denna artikel. Var och en har bland annat rätt att få sin sak prövad i en rättvis rättegång.

61 Principen om parternas likställdhet i processen utgör en del av principen – som stadfästs i artikel 47 i stadgan – om ett effektivt domstolsskydd för de rättigheter som enskilda tillerkänns enligt unionsrätten, och den är, liksom bland annat principen om ett kontradiktoriskt förfarande, en naturlig följd av begreppet rättvis rättegång som sådant. Den innebär därigenom en skyldighet att ge varje part en rimlig möjlighet att lägga fram sin sak, och sin bevisning, på villkor som inte ger denna part väsentliga nackdelar gentemot motparten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2014, Sánchez Morcillo och Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, punkt 49, och dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 96 och där angiven rättspraxis).

62 Denna princip syftar till att säkerställa den processuella jämvikten mellan parterna i ett rättsligt förfarande, genom att säkerställa dessa parters lika rättigheter och skyldigheter avseende, bland annat, det regelverk som styr bevisupptagningen och det kontradiktoriska förfarandet vid domstol samt parternas rätt att överklaga (dom av den 28 juli 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., C-543/14, EU:C:2016:605, punkt 41). För att de krav som har samband med rätten till en rättvis rättegång ska vara uppfyllda är det viktigt att parterna känner till och har möjlighet att i en kontradiktorisk process diskutera de faktiska och rättsliga omständigheter som är avgörande för målets utgång (dom av den 2 december 2009, Kommissionen/Irland m.fl., C-89/08 P, EU:C:2009:742, punkt 56).

63 Domen av den 17 december 2015 i målet WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, handlade om den bevisning som, i det mål som ledde fram till nämnda dom, hade samlats in i ett ännu inte avslutat straffrättsligt förfarande utan den beskattningsbara personens kännedom, med hjälp av telefonavlyssning och beslag av e-postmeddelanden som skulle kunna strida mot artikel 7 i stadgan, och om användningen av denna bevisning inom ramen för ett förvaltningsförfarande. EU-domstolen slog i punkt 87 i denna dom fast att för att den domstolsprövning som garanteras genom artikel 47 i stadgan ska bli effektiv, krävs det att den domstol som gör en laglighetsprövning av ett beslut som utgör en tillämpning av unionsrätten kan kontrollera huruvida den bevisning som har legat till grund för beslutet inte har samlats in och använts i strid med de rättigheter som garanteras i unionsrätten och särskilt i stadgan.

64 Domstolen slog i punkt 88 i nämnda dom fast att detta krav är uppfyllt när den domstol som prövar ett överklagande av ett beslut om påförande av ytterligare skatt från en skattemyndighet har behörighet att kontrollera att dessa bevis som ligger till grund för beslutet i fråga, under det straffrättsliga förfarandet samlades in i enlighet med de rättigheter som garanteras i unionsrätten, eller åtminstone kan försäkra sig om att nämnda bevis samlades in i enlighet med unionsrätten genom att grunda sig på en prövning redan företagen av en brottsmålsdomstol inom ramen för ett kontradiktoriskt förfarande.

65 För att den domstolsprövning som garanteras genom artikel 47 i stadgan ska bli effektiv, krävs det även att en domstol som ska pröva ett överklagande av ett beslut från skattemyndigheten om påförande av ytterligare skatt ska ha behörighet att när bevisning inhämtats under ett konnext förvaltningsförfarande, i vilket den beskattningsbara personen inte varit part, och denna bevisning använts som underlag för detta beslut, kontrollera att detta inhämtande och denna användning inte har skett i strid med de rättigheter som garanteras genom unionsrätten och, särskilt, genom stadgan. Så är fallet även om denna bevisning, såsom i målet vid den nationella domstolen, har legat till grund för förvaltningsbeslut som fattats i förhållande till andra beskattningsbara personer och som har vunnit laga kraft.

66 Det ska här understrykas, såsom generaladvokaten har gjort i punkt 74 i sitt förslag till avgörande, att förvaltningsmyndigheternas uttalanden och slutsatser inte kan vara bindande för domstolarna.

67 Mer allmänt måste en domstol, i samband med ett kontradiktoriskt förfarande, kunna kontrollera huruvida lagens regler har följts vid erhållandet och användningen av de bevis som har samlats in under de konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot andra beskattningsbara personer, liksom vid fastställandet av slutsatserna i de förvaltningsbeslut som dessa förfaranden mynnat ut i, vilka är avgörande för utgången i målet. Parternas likställdhet i processen skulle nämligen rubbas och principen om ett kontradiktoriskt förfarande inte följas om skattemyndigheten, med motiveringen att den är bunden av de lagakraftvunna beslut som fattats i förhållande till andra beskattningsbara personer, inte var skyldig att lägga fram sådan bevisning i det pågående förvaltningsförfarandet, om den beskattningsbara personen inte kunde få kännedom om denna bevisning, om parterna inte hade möjlighet att i en kontradiktorisk process diskutera såväl nämnda bevisning som nämnda slutsatser, och om domstolen inte kunde kontrollera riktigheten av samtliga faktiska och rättsliga omständigheter som legat till grund för dessa beslut och som är avgörande för utgången i det mål som den handlägger.

68 Om domstolen inte är behörig att göra en sådan prövning och om rätten till ett rättsmedel vid domstol således inte är verkningsfull, ska den bevisning som har samlats in inom ramen för de konnexa förvaltningsförfarandena och de slutsatser som dragits i de förvaltningsbeslut som fattats i förhållande till andra beskattningsbara personer i slutet av dessa förfaranden avvisas såsom otillåten bevisning, varvid det överklagade beslutet, som har baserats på denna bevisning och dessa slutsatser, ska upphävas om det, av detta skäl, inte längre föreligger någon grund för detta beslut (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 89).

69 Av det ovan anförda följer att de frågor som har ställts ska besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet, principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att de i princip inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning eller praxis enligt vilken skattemyndigheten, vid en kontroll av den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som utövats av en beskattningsbar person, är bunden av sina egna slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar från tidigare konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot den beskattningsbara personens leverantörer, när dessa slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar legat till grund för lagakraftvunna beslut i vilka det slås fast att dessa leverantörer har gjort sig skyldiga till undandragande av mervärdesskatt. Detta gäller under förutsättning, för det första, att denna lagstiftning eller praxis inte innebär att skattemyndigheten inte behöver informera den beskattningsbara personen om den bevisning – inbegripet bevisning som härrör från dessa konnexa förvaltningsförfaranden – som den avser att lägga till grund för sitt beslut, och att denna beskattningsbara person således berövas rätten att, under det förfarande som vederbörande är föremål för, på ett meningsfullt sätt ifrågasätta dessa slutsatser om de faktiska omständigheterna och dessa rättsliga kvalificeringar, för det andra, att den beskattningsbara personen under detta förfarande har tillgång till samtliga uppgifter som samlats in under dessa konnexa förvaltningsförfaranden eller andra förfaranden och som nämnda myndighet avser lägga till grund för sitt beslut eller som kan vara relevanta för den berörda personens försvar, förutom om mål av allmänintresse motiverar att tillgången till dessa uppgifter begränsas, och för det tredje, att den domstol till vilken beslutet överklagats kan kontrollera att lagen har följts vid insamlingen och användningen av dessa uppgifter samt pröva slutsatserna i de förvaltningsbeslut som fattats i förhållande till dessa leverantörer, vilka är avgörande för utgången i det mål som den handlägger.

Rättegångskostnader

70 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, principen om iakttagande av rätten till försvar och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, ska tolkas så, att de i princip inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning eller praxis enligt vilken skattemyndigheten, vid en kontroll av den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som utövats av en beskattningsbar person, är bunden av sina egna slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar från tidigare konnexa förvaltningsförfaranden som inletts mot den beskattningsbara personens leverantörer, när dessa slutsatser om faktiska omständigheter och rättsliga kvalificeringar legat till grund för lagakraftvunna beslut i vilka det slås fast att dessa leverantörer har gjort sig skyldiga till undandragande av mervärdesskatt. Detta gäller under förutsättning, för det första, att denna lagstiftning eller praxis inte innebär att skattemyndigheten inte behöver informera den beskattningsbara personen om den bevisning – inbegripet bevisning som härrör från dessa konnexa förvaltningsförfaranden – som den avser att lägga till grund för sitt beslut, och att denna beskattningsbara person således berövas rätten att, under det förfarande som vederbörande är föremål för, på ett meningsfullt sätt ifrågasätta dessa slutsatser om de faktiska omständigheterna och dessa rättsliga kvalificeringar, för det andra, att den beskattningsbara personen under detta förfarande har tillgång till samtliga uppgifter som samlats in under dessa konnexa förvaltningsförfaranden eller andra förfaranden och som nämnda myndighet avser lägga till grund för sitt beslut eller som kan vara relevanta för den berörda personens försvar, förutom om mål av allmänintresse motiverar att tillgången till dessa uppgifter begränsas, och, för det tredje, att den domstol till vilken beslutet överklagats kan kontrollera att lagen har följts vid insamlingen och användningen av dessa uppgifter samt pröva slutsatserna i de förvaltningsbeslut som fattats i förhållande till dessa leverantörer, vilka är avgörande för utgången i det mål som den handlägger.

Underskrifter