

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

16. oktober 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 167 og 168 – ret til fradrag af moms – nægtelse – sving – bevisoptagelse – princippet om iagttagelse af retten til forsvar – ret til at blive hørt – aktindsigt – artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – effektiv domstolsprøvelse – princippet om processuel ligestilling – kontradiktionsprincippet – national lovgivning eller praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndighederne i forbindelse med en kontrol af den af en afgiftspligtig person udøvede ret til momsfradrag er bundet af de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, som de nævnte myndigheder har foretaget inden for rammerne af relaterede administrative procedurer, som denne afgiftspligtige person ikke var part i«

I sag C-189/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 14. februar 2018, indgået til Domstolen den 13. marts 2018, i sagen

Glencore Agriculture Hungary Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne I. Jarukaitis (refererende dommer), E. Juhász, M. Ilešić og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig R. ?ere?,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. marts 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Glencore Agriculture Hungary Kft. ved ügyvédek Z. Várszegi, D. Kelemen og B. Balog,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Havas og J. Jokubauskaitis, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. juni 2019,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), af princippet om iagttagelse af retten til forsvar og af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Glencore Agriculture Hungary Kft. (herefter »Glencore«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende to afgørelser, hvorved førstnævnte bl.a. blev pålagt at betale merværdiafgift (herefter »moms«) for skatteårene 2010 og 2011.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 167 bestemmer:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

4 Direktivets artikel 168 fastsætter:

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

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

[...]«

Ungarsk ret

5 § 119, stk. 1, i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII fra 2007 om merværdiafgift) bestemmer:

»Medmindre andet er fastsat i loven, opstår retten til fradrag i afgiften, når den skyldige afgift, som svarer til den indgående moms, skal fastsættes (§ 120).«

6 Den nævnte lovs § 120 har følgende ordlyd:

»I det omfang den afgiftspligtige person – som handler i denne egenskab – anvender eller på en anden måde udnytter varer eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, har denne ret til i den afgift, der påhviler den pågældende, at fradrage afgifter, som:

a) andre afgiftspligtige personer, herunder personer eller organer, der er omfattet af den forenklede virksomhedsskat, har opkrævet af den pågældende i forbindelse med erhvervelsen af varer eller ydelser

[...]«

7 § 1, stk. 3a, i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatteregler, herefter »skatteloven«) bestemmer:

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

8 I henhold til skattelovens § 12, stk. 1 og 3, er afgiftspligtige personer og alle andre personer, som er forpligtet til at betale afgiften i medfør af § 35, stk. 2 og 7, berettiget til at undersøge dokumenter vedrørende deres afgiftsanliggender. De kan gennemgå samt kopiere eller anmode om kopi af alle de dokumenter, som er nødvendige for håndhævelsen af deres rettigheder og opfyldelsen af deres forpligtelser. Afgiftspligtige personer må imidlertid ikke få indsigt i bl.a. dele af et dokument, der indeholder oplysninger om andre personer, og hvis udbredelse vil udgøre en tilsidesættelse af en bestemmelse om fortrolighed i skatteforhold.

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

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

5. Gyldige beviser og dokumentation omfatter bl.a. [...] konstateringer fra relaterede pålagte kontroller [...]«

10 Skattelovens § 100, stk. 4, har følgende ordlyd:

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

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Glencore er et selskab hjemmehørende i Ungarn, hvis hovedaktivitet består i engroshandel med korn, olieholdige frø og dyrefoder samt råvarer.

12 Som følge af kontroller vedrørende dels alle afgifter og tilskud for skatteårene 2010 og 2011 med undtagelse af moms for september og oktober 2011, dels moms for oktober 2011 vedtog afgiftsmyndigheden to afgørelser, idet Glencore ved den første bl.a. blev pålagt at betale 1 951 418 000 ungarske forint (HUF) (ca. 6 000 000 EUR) i moms samt en bøde og morarenter og ved den anden en tillægsmoms på 130 171 000 HUF (ca. 400 000 EUR).

13 Afgiftsmyndigheden fandt i disse afgørelser, at Glencore ulovligt havde fradraget moms, for så vidt som selskabet vidste eller burde have vidst, at de transaktioner, som det havde gennemført med sine leverandører, var led i momssvig. Myndigheden støttede sig på konstateringer foretaget hos disse leverandører, idet den anså denne svig for godtgjort.

14 Efter at Glencores administrative klage over disse to afgørelser ikke blev taget til følge, har selskabet anlagt et annullationssøgsmål ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság

(forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest), som er den forelæggende ret.

15 Til støtte for dette søgsmål har Glencore bl.a. gjort gældende, at afgiftsmyndigheden har tilsidesat den ved chartrets artikel 47 sikrede ret til en retfærdig rettergang og de krav, som denne ret indebærer, og navnlig princippet om processuel ligestilling. Selskabet er desuden af den opfattelse, at den nævnte myndighed i to henseender har tilsidesat princippet om iagttagelse af retten til forsvar. For det første var det kun den nævnte myndighed, som havde adgang til alle sagsakter i en straffesag, der vedrørte leverandører, og hvori Glencore ikke var part og derfor ikke kunne påberåbe sig nogen rettigheder, og der blev således tilvejebragt og anvendt beviser mod selskabet. For det andet fik selskabet af myndigheden hverken stillet sagsakterne vedrørende de hos disse leverandører foretagne kontroller – herunder navnlig de dokumenter, hvorpå de af myndigheden foretagne konstateringer er støttet – eller referatet heraf eller de af myndigheden vedtagne administrative afgørelser til rådighed, idet myndigheden nøjedes med blot at tilstille selskabet en del heraf, som den havde udvalgt på baggrund af sine egne kriterier.

16 Afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at selv om Glencore ikke har rettigheder som part i en skattesag vedrørende en anden afgiftspligtig person, er retten til forsvar ikke blevet tilsidesat af den grund, eftersom selskabet i forbindelse med den procedure, der vedrørte selskabet, har kunnet gennemgå de skrivelser og erklæringer, der hidrørte fra relaterede procedurer, og som blev tilføjet akterne i selskabets sag, og anfægte bevisværdien heraf ved at udøve sin søgsmålsret.

17 Den forelæggende ret har anført, at retten til momsfradrag udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, og at den i princippet kun kan nægtes, såfremt de krævede materielle betingelser er opfyldt. Den praksis fra afgiftsmyndigheden, der er blevet gennemført i proceduren i hovedsagen, og som bl.a. er støttet på en fortolkning af skattelovens § 1, stk. 3a, hvorefter den nævnte myndighed er bundet af de konstateringer, der er indeholdt i de afgørelser, som myndigheden har truffet efter kontroller foretaget hos den afgiftspligtige persons leverandører, og som har en endelig karakter, førte imidlertid til, at Glencore blev nægtet denne fradragsret.

18 Den nævnte ret har anført, at skattelovens § 1, stk. 3a, har til formål at sikre retssikkerheden ved at fastsætte, at de samme konklusioner skal drages af en og samme handling. Ifølge den forelæggende ret opstår imidlertid spørgsmålet, om dette formål begrundet en praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter afgiftsmyndigheden frigøres for den bevisbyrde, der påhviler den, ved uden videre at tage konstateringer foretaget i forbindelse med en tidligere procedure i betragtning, hvor den afgiftspligtige person ikke havde egenskab af part, derfor ikke kunne udøve de rettigheder, som er knyttet til denne egenskab, og først i forbindelse med kontroller, som personen var genstand for, fik kendskab til de afgørelser, der var blevet truffet ved afslutningen af disse procedurer, og som var blevet endelige.

19 Den nævnte ret har anført, at Glencore kun fik fremsendt dele af disse afgørelser og af de dokumenter, som de var støttet på, idet afgiftsmyndigheden i referatet nøjedes med at angive hver af disse konstateringer, som var indeholdt i de nævnte afgørelser, uden at fremlægge disse eller de dokumenter, hvorpå de var støttet.

20 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om en sådan praksis er forenelig med princippet om iagttagelse af retten til forsvar og med den i chartrets artikel 47 sikrede adgang til en retfærdig rettergang, henset til grænserne for den domstolsprøvelse, som den kan foretage, idet den ikke har beføjelse til at efterprøve lovligheden af afgørelser truffet efter kontroller, der vedrørte andre afgiftspligtige personer, og navnlig til at efterprøve, om de beviser, som disse afgørelser er støttet på, var indhentet lovligt. Under henvisning til dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) ønsker den forelæggende ret oplyst, om kravene til en retfærdig rettergang forudsætter, at den retsinstans, ved hvilken et søgsmål til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om berigtigelse er blevet anlagt, har beføjelse til at efterprøve, om

de beviser, der hidrører fra en relateret administrativ procedure, er blevet indhentet i overensstemmelse med de i EU-retten sikrede rettigheder, og om de herpå støttede konstateringer udgør en tilsidesættelse af disse rettigheder.

21 På denne baggrund har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

22 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Glencore som følge af afgiftskontroller, som selskabets leverandører og selskabet selv var genstand for, blev nægtet at udøve retten til at fradrage moms og følgelig pålagt at berigtige momsen. Afgiftsmyndigheden støttede i overensstemmelse med skattelovens § 1, stk. 3a, bl.a. denne nægtelse på konstateringer, der blev foretaget i forbindelse med procedurer, der var blevet iværksat mod disse leverandører – og som Glencore derfor ikke var part i – og som gav anledning til afgørelser, der er blevet endelige, og hvorefter de nævnte leverandører havde begået momssvig.

23 Da anmodningen om præjudiciel afgørelse nævner en straffeprocedure og en forudgående administrativ afgiftsprocedure samt administrative afgørelser, som Glencores leverandører har været genstand for, har Domstolen i overensstemmelse med artikel 101 i sit procesreglement anmodet den forelæggende ret om at fremkomme med uddybende oplysninger om den eller de straffeprocedurer, der er tale om, og om at angive, om disse er blevet afsluttet ved afgørelser fra en straffedomstol, som er blevet endelige. Som svar på denne anmodning anførte den forelæggende ret, at den ikke rådede over oplysninger vedrørende afslutningen ved en realitetsafgørelse af straffeprocedurerne over for Glencores leverandører, og den fremsendte fire endelige administrative afgiftsafgørelser, som nogle af disse leverandører havde været genstand for.

24 I retsmødet præciserede Glencore og den ungarske regering, at to straffesager vedrørende den pågældende svig stadig var verserende, da afgiftsmyndigheden gennemgik sagsakterne og vedtog de to administrative afgørelser, som Glencore har anfægtet i hovedsagen. Disse procedurer var derfor endnu ikke blevet afsluttet ved en realitetsafgørelse truffet af en straffedomstol. Det følger heraf, at nærværende sag ikke rejser spørgsmål vedrørende retskraft.

25 I lyset af disse præciseringer skal det fastslås, at den forelæggende ret med sine tre spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivet, princippet om iagttagelse af retten til forsvar og chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning eller praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden i forbindelse med en kontrol af den af en afgiftspligtig person udøvede ret til momsfradrag er bundet af de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, som myndigheden allerede har foretaget inden for rammerne af relaterede administrative procedurer, der er iværksat mod denne afgiftspligtige persons leverandører, og hvorpå afgørelser, der er blevet endelige, og som fastslår, at der foreligger momssvig begået af disse leverandører, er støttet.

26 Det fremgår af de oplysninger, som den forelæggende ret har givet, at afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at den omstændighed at være bundet af de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, der er indeholdt i disse afgørelser, som er blevet endelige, fritager den fra på ny at fremlægge beviser for svigen i den procedure, som den afgiftspligtige person er genstand for. I denne sammenhæng ønsker den nævnte ret særligt oplyst, om momsdirektivet og princippet om iagttagelse af retten til forsvar er til hinder for en praksis hos afgiftsmyndigheden, der, ligesom det er tilfældet i hovedsagen, består i ikke at give denne afgiftspligtige person adgang til sagsakterne i relaterede procedurer og navnlig til samtlige de dokumenter, som disse konstateringer er støttet på, de udfærdigede referater og de vedtagne afgørelser, og i kun på indirekte vis og i form af et sammendrag at tilstille den afgiftspligtige person en del af disse oplysninger, som myndigheden har udvalgt på baggrund af sine egne kriterier, og som personen ikke kan udøve nogen kontrol over.

27 I denne henseende er det i retsmødet blevet præciseret, at afgiftsmyndigheden med henblik på at bevise Glencores involvering i denne svig støttede sig på beviser, der var blevet tilvejebragt inden for rammerne af de verserende straffesager, de administrative procedurer, som var blevet iværksat over for Glencores leverandører, og den administrative procedure, som sidstnævnte selskab har været genstand for.

28 Den forelæggende ret, der i øvrigt har anført, at den ikke har beføjelse til at efterprøve lovligheden af forudgående afgørelser truffet efter kontroller, der vedrørte andre afgiftspligtige personer, og navnlig til at efterprøve, om de beviser, som disse afgørelser er støttet på, var indhentet lovligt, ønsker under henvisning til dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), ligeledes oplyst, om kravene til en retfærdig rettergang forudsætter, at den retsinstans, ved hvilken et søgsmål til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om momsberigtigelse er blevet anlagt, har beføjelse til at efterprøve, om de beviser, der hidrører fra en relateret administrativ procedure, er blevet indhentet i overensstemmelse med de i EU-retten sikrede rettigheder, og om de herpå støttede konstateringer udgør en tilsidesættelse af disse rettigheder.

29 For så vidt som den ungarske regering i sit skriftlige og mundtlige indlæg har anført en fortolkning af de nationale bestemmelser og en forklaring på afgiftsmyndighedens praksis vedrørende bevisoptagelsen, rækkevidden af retten til aktindsigt og omfanget af domstolsprøvelsen, der adskiller sig fra dem, som den forelæggende ret har anført, skal det bemærkes, at det ikke tilkommer Domstolen inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF fastsatte retslige samarbejde at efterprøve eller anfægte rigtigheden af den fortolkning af den nationale lovgivning, som den nationale retsinstans har foretaget, idet denne fortolkning henhører under den sidstnævntes enekompetence. Domstolen skal, når den forelægges et præjudicielt spørgsmål af en national retsinstans, desuden holde sig til den fortolkning af national ret, som den nationale retsinstans har beskrevet for den (dom af 6.10.2015, Târ?ia, C-69/14, EU:C:2015:662, præmis 13 og den deri nævnte retspraksis).

30 Tilsvarende tilkommer det ikke Domstolen, men den nationale retsinstans at fastslå de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til sagen, og hvilke konsekvenser disse har for den afgørelse, som retsinstansen skal træffe. Domstolen skal således i henhold til kompetencefordelingen mellem den selv og de nationale retsinstanser tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (jf. i denne retning dom af 7.6.2018, Scotch Whisky Association, C-44/17, EU:C:2018:415, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

31 Desuden tilkommer det heller ikke Domstolen at afgøre, om nationale retsregler er forenelige med EU-retten, eller til at fortolke nationale ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser (dom af 1.3.2012, Ascafor og Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis, og af 6.10.2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, præmis 43). Domstolen er derimod beføjet til at forsyne den forelæggende ret med alle under EU-retten henhørende fortolkningsbidrag, som kan gøre det muligt for denne ret at vurdere spørgsmålet om en sådan forenelighed med henblik på bedømmelsen af den sag, der er indbragt for den (dom af 1.3.2012, Ascafor og Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.7.2017, Europa Way og Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, præmis 35).

32 Henset til disse indledende betragtninger skal der foretages en successiv behandling af kravene hidrørende fra momsdirektivet, af princippet om iagttagelse af retten til forsvar og af chartrets artikel 47 med hensyn til bevisoptagelsen, rækkevidden af den afgiftspligtige persons adgang til aktindsigt og omfanget af domstolsprøvelsen i en sag som den i hovedsagen

omhandlede.

Om bevisoptagelsen i lyset af momsdirektivet og princippet om iagttagelse af retten til forsvar

33 I henhold til fast retspraksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, eller ydelser, som de har fået leveret, og som anvendes i forbindelse med deres afgiftspligtige transaktioner, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses (dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 25 og 26, af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 35 og 36, og af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 37 og 39).

34 Det bemærkes dog, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og Domstolen har gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og retsinstanser at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 35-37 og den deri nævnte retspraksis, og af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 50).

35 Dette er tilfældet, når svig er begået af den afgiftspligtige person selv, og det samme gælder, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at den pågældende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Indrømmelse af fradragsretten kan således kun nægtes en afgiftspligtig person på betingelse af, at det på grundlag af objektive forhold godtgøres, at denne afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelsen af disse varer eller ydelser medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. i denne retning dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 38-40, og af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27 og 28).

36 Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det afgiftsmyndighederne i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i en sådan svig (jf. i denne retning dom af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

37 Da EU-retten ikke fastsætter nogen regler om fremgangsmåden for bevisoptagelse på området for momssvig, skal disse objektive forhold godtgøres af afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med de i national lov fastsatte bevisregler. Disse regler må imidlertid ikke begrænse EU-rettens effektive virkning og skal være i overensstemmelse med de rettigheder, der er sikret i den nævnte ret, herunder særligt i chartret (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 65-67).

38 Det er således og under disse betingelser, at Domstolen i præmis 68 i dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), fastslog, at EU-retten ikke er til hinder for, at afgiftsmyndigheden med henblik på at konstatere, om der foreligger et misbrug på momsområdet,

under en administrativ procedure kan anvende beviser, der er tilvejebragt inden for rammerne af en endnu uafsluttet sideløbende straffesag vedrørende den afgiftspligtige person. Som generaladvokaten har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, finder en sådan vurdering ligeledes anvendelse på den med henblik på fastlæggelsen af momsvig foretagne brug af beviser, der er indhentet i forbindelse med uafsluttede straffeprocedurer, der ikke vedrører den afgiftspligtige person, eller som er blevet tilvejebragt i løbet af relaterede administrative procedurer, som den afgiftspligtige person, ligesom det er tilfældet i hovedsagen, ikke var part i.

39 De rettigheder, som er sikret i EU-retten, omfatter iagttagelse af retten til forsvar, der ifølge fast retspraksis udgør et generelt princip i EU-retten, som finder anvendelse, så snart myndighederne over for en person påtænker at træffe en for vedkommende bebyrdende retsakt. I medfør af dette princip skal adressater for beslutninger, som i væsentlig grad påvirker deres interesser, have mulighed for at gøre deres synspunkter gældende med hensyn til de forhold, myndighederne påtænker at støtte sig på. Denne pligt påhviler medlemsstaternes administrative myndigheder, når de træffer foranstaltninger, der er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde, selv om den relevante EU-ret ikke udtrykkeligt foreskriver en sådan formalitet (jf. dom af 18.12.2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, præmis 36-38, og af 22.10.2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 38).

40 Det nævnte generelle princip finder således anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en medlemsstat underkaster skatte- og afgiftspligtige personer en kontrolprocedure for at overholde den af anvendelsen af EU-retten følgende forpligtelse til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, der er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 27).

41 En integrerende del af iagttagelsen af retten til forsvar er retten til at blive hørt, som garanterer enhver muligheden for på en hensigtsmæssig og effektiv måde at tilkendegive sit synspunkt under den administrative procedure, inden der træffes nogen afgørelse, som kan berøre vedkommendes interesser negativt. Ifølge Domstolens praksis har reglen om, at en adressat for en bebyrdende afgørelse skal have lejlighed til at fremkomme med sine bemærkninger, før afgørelsen træffes, til formål at sætte den kompetente myndighed i stand til at tage hensyn til alle relevante forhold. For at sikre en effektiv beskyttelse af den pågældende person har reglen bl.a. til formål at gøre det muligt for personen at rette en fejl eller gøre sådanne forhold vedrørende sin personlige situation gældende, som taler for, at afgørelsen træffes, ikke træffes eller træffes med et nærmere bestemt indhold (dom af 5.11.2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

42 Retten til at blive hørt indebærer ligeledes, at forvaltningen tager ethvert nødvendigt hensyn til de af den pågældende således fremlagte bemærkninger ved, med omhu og upartiskhed, at undersøge alle de relevante elementer i den konkrete sag, og ved at begrunde sin afgørelse udførligt, idet forpligtelsen til at begrunde en afgørelse på en måde, der er tilstrækkeligt specifik og konkret til at gøre det muligt for den pågældende at forstå grundene til det afslag, der er blevet meddelt på den pågældendes ansøgning, således udgør en nødvendig følge af princippet om iagttagelse af retten til forsvar (dom af 5.11.2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, at princippet om iagttagelse af retten til forsvar ikke udgør en absolut rettighed, men kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse faktisk er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat at begrænsningerne ikke, når henses til det forfulgte formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de således beskyttede

rettigheder (dom af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

44 Spørgsmålet om, hvorvidt retten til forsvar er blevet tilsidesat, skal desuden undersøges ud fra de specielle omstændigheder i hvert enkelt tilfælde, navnlig arten af den pågældende retsakt, den sammenhæng, hvori den er vedtaget, samt de retsregler, som gælder på det pågældende område (dom af 5.11.2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

45 Det skal endvidere bemærkes, at retssikkerheden er et af de generelle principper, der er anerkendt i EU-retten. Domstolen har således bl.a. fastslået, at den ved udløbet af en rimelig søgsmålsfrist eller ved udtømning af retsmidlerne opnåede endelige karakter af en forvaltningsafgørelse bidrager til retssikkerheden, og at EU-retten ikke kræver, at et organ principielt er forpligtet til at genoptage en forvaltningsafgørelse, som er blevet endelig (jf. i denne retning dom af 13.1.2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, præmis 24, af 12.2.2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, præmis 37, og af 4.10.2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, præmis 76).

46 Hvad angår en regel som den, der er indeholdt i skattelovens § 1, stk. 3a, hvorefter afgiftsmyndigheden ifølge den forelæggende ret er bundet af de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, som myndigheden har foretaget inden for rammerne af relaterede administrative procedurer, der er iværksat mod denne afgiftspligtige persons leverandører, og som den pågældende derfor ikke var part i, fremgår det, at den er af en sådan art – således som den ungarske regering har gjort gældende, og således som generaladvokaten har anført i punkt 46 i forslaget til afgørelse – at den sikrer retssikkerheden og ligheden mellem afgiftspligtige personer, for så vidt som den forpligter denne myndighed til at være konsekvent ved at give de samme faktiske omstændigheder de samme juridiske kvalifikationer. EU-retten er derfor principielt ikke til hinder for anvendelsen af en sådan regel.

47 Dette er imidlertid ikke tilfældet, såfremt afgiftsmyndigheden i medfør af denne regel og som følge af den endelige karakter af de afgørelser, som disse relaterede administrative procedurer fører til, er fritaget for at give den afgiftspligtige person kendskab til de beviser – herunder dem, der hidrører fra disse procedurer – på grundlag af hvilke den tiltænker at træffe en afgørelse, og denne afgiftspligtige person dermed berøves retten til under den procedure, som den pågældende er genstand for, effektivt at anfægte disse konstateringer og disse juridiske kvalifikationer.

48 For det første er en sådan anvendelse af den nævnte regel, som svarer til, at en endelig administrativ afgørelse, hvorved det konstateres, at der foreligger svig, tillægges retskraft over for en afgiftspligtig person, der ikke var part i den procedure, som førte til denne konstatering, nemlig i strid med den i nærværende doms præmis 36 anførte forpligtelse for afgiftsmyndigheden til i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, der gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i svig, idet denne forpligtelse forudsætter, at den nævnte myndighed i den procedure, som den afgiftspligtige person er genstand for, fører bevis for den svig, som personen foreholdes at have deltaget i passivt.

49 For det andet kan retssikkerhedsprincippet inden for rammerne af en afgiftskontrolprocedure som den i hovedsagen omhandlede ikke begrunde en sådan begrænsning af retten til forsvar, hvis indhold er anført i nærværende doms præmis 39 og 41, og denne begrænsning udgør i lyset af det forfulgte formål et uforholdsmæssigt og uacceptabelt indgreb, der skader selve substansen i disse rettigheder. Den fratager nemlig den afgiftspligtige person, over for hvem det påtænkes at nægte udøvelsen af retten til momsfradrag, muligheden for på en hensigtsmæssig og effektiv måde at tilkendegive sit synspunkt vedrørende de forhold, som forvaltningen agter at støtte sig på, under

den administrative procedure, og inden der vedtages nogen afgørelse, der kan berøre vedkommendes interesser negativt. Den gør det umuligt for den kompetente myndighed at tage behørigt hensyn til samtlige relevante forhold, og hindrer, at den pågældende person i givet fald kan rette en fejl. Den fritager endelig forvaltningen fra dennes pligt til at tage ethvert nødvendigt hensyn til de af den pågældende fremsatte bemærkninger ved, omhyggeligt og upartisk, at undersøge alle de relevante elementer i den foreliggende sag, og ved at begrunde sin afgørelse udførligt.

50 Selv om momsdirektivet og princippet om iagttagelse af retten til forsvar principielt ikke er til hinder for en sådan regel, forudsættes det følgelig, at anvendelsen af reglen ikke fritager afgiftsmyndigheden fra at give den afgiftspligtige person kendskab til de beviser – herunder dem, der hidrører fra relaterede procedurer iværksat mod personens leverandører – på grundlag af hvilke den tiltænker at træffe en afgørelse, og at denne afgiftspligtige person dermed ikke berøves retten til under den procedure, som den pågældende er genstand for, effektivt at anfægte de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, som myndigheden har foretaget inden for rammerne af disse relaterede procedurer.

Om rækkevidden af den afgiftspligtige persons adgang til aktindsigt i lyset af princippet om iagttagelse af retten til forsvar

51 Det i præmis 39 og 41 i nærværende dom nævnte krav om, at der skal være mulighed for på en hensigtsmæssig måde at kunne fremsætte sine bemærkninger til de forhold, myndighederne påtænker at lægge til grund for deres afgørelse, forudsætter, at adressaterne sættes i stand til at få kendskab til disse elementer (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 31). Retten til aktindsigt er således et logisk supplement til princippet om iagttagelse af retten til forsvar (jf. i denne retning dom af 7.1.2004, Aalborg Portland m.fl. mod Kommissionen, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P og C-219/00 P, EU:C:2004:6, præmis 68).

52 Da adressaten for en bebyrdende afgørelse skal have lejlighed til at fremkomme med sine bemærkninger, før afgørelsen træffes, navnlig således, at den kompetente myndighed sættes i stand til at tage behørigt hensyn til samtlige relevante forhold, og således at denne adressat i givet fald kan rette en fejl og gyldigt påberåbe sig sådanne forhold vedrørende sin personlige situation, skal aktindsigten tillades i løbet af den administrative procedure. En under den administrative procedure begået tilsidesættelse af retten til aktindsigt bliver derfor ikke berigtiget blot ved, at der under en retssag, hvis genstand er en påstand om annullation af den anfægtede afgørelse, er givet aktindsigt (jf. analogt dom af 8.7.1999, Hercules Chemicals mod Kommissionen, C-51/92 P, EU:C:1999:357, præmis 78, af 15.10.2002, Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mod 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 og C-254/99 P, EU:C:2002:582, præmis 318, og af 7.1.2004, Aalborg Portland m.fl. mod Kommissionen, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P og C-219/00 P, EU:C:2004:6, præmis 104).

53 Det følger heraf, at i en administrativ afgiftsprocedure som den i hovedsagen omhandlede skal den afgiftspligtige person have adgang til samtlige de oplysninger i sagsakterne, som afgiftsmyndigheden agter at støtte sin afgørelse på. Når afgiftsmyndigheden agter at støtte sin afgørelse på beviser, der – ligesom det er tilfældet i hovedsagen – er indhentet i forbindelse med straffeprocedurer og relaterede administrative procedurer iværksat mod den afgiftspligtige persons leverandører, skal denne person således have adgang til disse oplysninger.

54 Således som generaladvokaten har anført i punkt 59 og 60 i forslaget til afgørelse, skal det desuden ligeledes være muligt for en afgiftspligtig person at få adgang til de dokumenter, der ikke direkte tjener til at støtte afgiftsmyndighedens afgørelse, men som kan være relevante for

udøvelsen af retten til forsvar, herunder særligt de diskulperende forhold, som myndigheden kan have samlet (jf. i denne retning dom af 13.9.2018, UBS Europe m.fl., C-358/16, EU:C:2018:715, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis).

55 For så vidt som princippet om iagttagelse af retten til forsvar, således som det er blevet anført i nærværende doms præmis 43, ikke udgør en absolut rettighed, men kan underlægges begrænsninger, skal det imidlertid bemærkes, at i en skattekontrolprocedure kan sådanne begrænsninger i national lovgivning bl.a. have til formål at beskytte kravene om fortrolighed og tavshedspligt (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 36) samt, således som den ungarske regering har gjort gældende, tredjeparters privatliv, personoplysninger vedrørende disse eller håndhævelsesforanstaltningens effektivitet, som adgangen til visse oplysninger og visse dokumenter kan udgøre et indgreb i.

56 I en administrativ procedure som den i hovedsagen omhandlede indebærer princippet om iagttagelse af retten til forsvar derfor ikke en almindelig forpligtelse for afgiftsmyndigheden til at give fuld adgang til de sagsakter, som myndigheden råder over, men opstiller et krav om, at den afgiftspligtige person skal have mulighed for på anmodning at få meddelt de oplysninger og dokumenter, der er indeholdt i de administrative sagsakter, og som den nævnte myndighed tog i betragtning, da den traf sin afgørelse, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af adgangen til disse oplysninger og disse dokumenter (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 32 og 39). I sidstnævnte tilfælde tilkommer det, således som generaladvokaten har anført i punkt 64 i forslaget til afgørelse, afgiftsmyndigheden at undersøge, om en sådan delvis aktindsigt er mulig.

57 Det følger heraf, at når afgiftsmyndigheden agter at støtte sin afgørelse på beviser, der – ligesom det er tilfældet i hovedsagen – er indhentet i forbindelse med straffeprocedurer og relaterede administrative procedurer iværksat mod den afgiftspligtige persons leverandører, kræver princippet om iagttagelse af retten til forsvar, at den pågældende person under den procedure, som vedkommende er genstand for, kan få adgang til samtlige disse oplysninger og til de oplysninger, der kan være nyttige for dennes forsvar, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af denne adgang.

58 Dette krav opfyldes ikke af en praksis hos afgiftsmyndigheden, der består i ikke at give den pågældende afgiftspligtige person nogen adgang til disse oplysninger og navnlig til de dokumenter, som de foretagne konstateringer er støttet på, de udfærdigede referater og de afgørelser, som de relaterede administrative procedurer har ført til, og i kun på indirekte vis og i form af et sammendrag at tilstille den afgiftspligtige person en del af disse oplysninger, som myndigheden har udvalgt på baggrund af sine egne kriterier, og som personen ikke kan udøve nogen kontrol over.

Om omfanget af domstolsprøvelsen i lyset af chartrets artikel 47

59 Idet den forelæggende ret ønsker oplyst, om kravene til en retfærdig rettergang forudsætter, at den retsinstans, ved hvilken et søgsmål til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om momsberigtigelse er blevet anlagt, har beføjelse til at efterprøve, om de beviser, der hidrører fra en relateret administrativ procedure, er blevet indhentet i overensstemmelse med de i EU-retten sikrede rettigheder, og om de herpå støttede konstateringer udgør en tilsidesættelse af disse rettigheder, skal det bemærkes, at de ved chartret sikrede grundlæggende rettigheder kan anvendes i en sådan situation, idet en momsberigtigelse som den i tvisten i hovedsagen omhandlede, der foretages efter konstateringen af svig, udgør en gennemførelse af EU-retten som omhandlet i chartrets 51, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 19 og 27, og af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 67).

60 I medfør af chartrets artikel 47 skal enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat i denne artikel. Enhver har navnlig ret til en retfærdig rettergang.

61 Princippet om processuel ligestilling, der udgør en integrerende del af det i chartrets artikel 47 fastsatte princip om en effektiv domstolsbeskyttelse af de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-retten, indebærer, for så vidt som princippet ligesom kontradiktionsprincippet følger af selve begrebet en retfærdig rettergang, en forpligtelse til at give hver af parterne rimelig mulighed for at fremlægge sin sag, herunder sine beviser, under betingelser, der ikke stiller den pågældende i en situation, der er til dennes ugunst i forhold til modparten (jf. i denne retning dom af 17.7.2014, Sánchez Morcillo og Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, præmis 49, og af 16.5.2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 96 og den deri nævnte retspraksis).

62 Dette princip har til formål at sikre den processuelle ligevægt mellem parterne i en retssag og således sikre ligheden mellem disse parters rettigheder og forpligtelser, bl.a. med hensyn til de bestemmelser, der regulerer bevisoptagelsen og den kontradiktoriske forhandling for retten samt disse parters adgang til retsmidler (dom af 28.7.2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.*, C-543/14, EU:C:2016:605, præmis 41). For at opfylde de krav, der er forbundet med retten til en retfærdig rettergang, er det væsentligt, at parterne har kendskab til og kontradiktorisk kan diskutere såvel de faktiske som de retlige forhold, der er afgørende for udfaldet af proceduren (dom af 2.12.2009, *Kommissionen mod Irland m.fl.*, C-89/08 P, EU:C:2009:742, præmis 56).

63 I dom af 17. december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), hvortil den forelæggende ret har henvist, bemærkede Domstolen – i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, for så vidt angår beviser, der var tilvejebragt uden den afgiftspligtige persons vidende inden for rammerne af en endnu uafsluttet straffesag ved hjælp af aflytning af telekommunikation og beslaglæggelse af e-mails, som kunne udgøre en tilsidesættelse af chartrets artikel 7, og for så vidt angår brugen heraf i forbindelse med en administrativ procedure – i den nævnte doms præmis 87, at for at den domstolsprøvelse, der er sikret ved chartrets artikel 47, skal være effektiv, er det et krav, at den ret, som foretager prøvelsen af lovligheden af en afgørelse, som udgør en gennemførelse af EU-retten, kan efterprøve, om de beviser, der ligger til grund for denne afgørelse, er blevet tilvejebragt og anvendt i strid med de rettigheder, der er sikret ved nævnte rettighed og navnlig ved chartret.

64 I den nævnte doms præmis 88 bemærkede Domstolen, at dette krav er opfyldt, hvis den retsinstans, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse om momsberigtigelse, har beføjelse til at efterprøve, om disse beviser, som ligger til grund for nævnte afgørelse, under denne straffesag er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med de rettigheder,

der er sikret ved EU-retten, eller i det mindste på grundlag af en allerede udført efterprøvelse foretaget af en straffedomstol inden for rammerne af en kontradiktorisk procedure kan sikre sig, at nævnte beviser er blevet tilvejebragt i overensstemmelse med EU-retten.

65 For at den domstolsprøvelse, som er sikret ved chartrets artikel 47, skal være effektiv, er det desuden et krav, at den retsinstans, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af en afgørelse om momsberigtigelse fra afgiftsmyndigheden, har beføjelse til at efterprøve, om de beviser, der er blevet tilvejebragt i forbindelse med en relateret administrativ procedure, som den afgiftspligtige person ikke var part i, og som er blevet anvendt med henblik på at støtte denne afgørelse, er blevet tilvejebragt i strid med de rettigheder, der er sikret ved EU-retten, og navnlig ved chartret. Dette er gældende, selv når disse beviser, således som det er tilfældet i hovedsagen, har begrundet administrative afgørelser, der er blevet truffet over for andre afgiftspligtige personer, og som er blevet endelige.

66 I denne henseende skal det fastslås, således som generaladvokaten har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, at de administrative myndigheders erklæringer og konstateringer ikke er bindende for retsinstanserne.

67 Mere generelt skal en sådan retsinstans inden for rammerne af kontradiktoriske forhandlinger kunne efterprøve lovligheden af tilvejebringelsen og anvendelsen af de beviser, der er blevet indsamlet i løbet af relaterede administrative procedurer iværksat over for andre afgiftspligtige personer, og de for udfaldet af søgsmålet afgørende konstateringer, der er foretaget i de administrative afgørelser, som disse procedurer har ført til. Den processuelle ligestilling ville nemlig blive brudt, og kontradiktionsprincippet ville ikke være iagttaget, såfremt afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at den er bundet af de afgørelser, der er blevet truffet over for andre afgiftspligtige personer, og som er blevet endelige, ikke var forpligtet til at fremlægge disse beviser for retsinstansen, såfremt den afgiftspligtige person ikke kunne have haft kendskab hertil, såfremt parterne ikke kunne drøfte såvel de nævnte beviser som disse konstateringer kontradiktorisk, og såfremt den nævnte retsinstans ikke var i stand til at efterprøve samtlige de faktiske og retlige omstændigheder, som disse afgørelser er støttet på, og som er afgørende for løsningen af den tvist, der er blevet indbragt for den.

68 Såfremt den nævnte ret ikke er beføjet til at foretage denne kontrol, og såfremt adgangen til retsmidler dermed ikke er effektiv, skal der ske afvisning af de beviser, der er blevet tilvejebragt i forbindelse med relaterede administrative procedurer, og af de konstateringer, som er blevet foretaget i administrative afgørelser truffet over for andre afgiftspligtige personer ved udløbet af disse procedurer, og den anfægtede afgørelse, som er truffet på grundlag af disse beviser og disse konstateringer, skal annulleres, hvis den på baggrund heraf ikke længere er begrundet (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 89).

69 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, princippet om iagttagelse af retten til forsvar og chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at de principielt ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning eller praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden i forbindelse med en kontrol af den af en afgiftspligtig person udøvede ret til momsfradrag er bundet af de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, som myndigheden allerede har foretaget inden for rammerne af relaterede administrative procedurer, der er iværksat mod denne afgiftspligtige persons leverandører, og hvorpå afgørelser, der er blevet endelige, og som fastslår, at der foreligger momssvig begået af disse leverandører, er støttet, forudsat for det første, at den ikke fritager afgiftsmyndigheden fra at give den afgiftspligtige person kendskab til de beviser – herunder dem, der hidrører fra de nævnte relaterede administrative procedurer – på grundlag af hvilke den tiltænker at træffe en afgørelse, og at denne afgiftspligtige person dermed ikke berøves retten til under den procedure, som den pågældende er

genstand for, effektivt at anfægte disse faktiske konstateringer og disse juridiske kvalifikationer, for det andet, at den nævnte afgiftspligtige person under denne procedure kan få adgang til samtlige de oplysninger, der er tilvejebragt i løbet af disse relaterede administrative procedurer eller enhver anden procedure, som afgiftsmyndigheden agter at støtte sin afgørelse på, og som kan være nyttige for udøvelsen af retten til forsvar, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af denne adgang, og for det tredje, at den retsinstans, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse, kan efterprøve lovligheden af tilvejebringelsen og anvendelsen af disse oplysninger og de for udfaldet af søgsmålet afgørende konstateringer, der er foretaget i de administrative afgørelser truffet over for de nævnte leverandører.

Sagsomkostninger

70 Da sagen i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, princippet om iagttagelse af retten til forsvar og artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal fortolkes således, at de principielt ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning eller praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden i forbindelse med en kontrol af den af en afgiftspligtig person udøvede ret til fradrag af merværdiafgift (moms) er bundet af de faktiske konstateringer og de juridiske kvalifikationer, som myndigheden allerede har foretaget inden for rammerne af relaterede administrative procedurer, der er iværksat mod denne afgiftspligtige persons leverandører, og hvorpå afgørelser, der er blevet endelige, og som fastslår, at der foreligger momssvig begået af disse leverandører, er støttet, forudsat for det første, at den ikke fritager afgiftsmyndigheden fra at give den afgiftspligtige person kendskab til de beviser – herunder dem, der hidrører fra de nævnte relaterede administrative procedurer – på grundlag af hvilke den tiltænker at træffe en afgørelse, og at denne afgiftspligtige person dermed ikke berøves retten til under den procedure, som den pågældende er genstand for, effektivt at anfægte disse faktiske konstateringer og disse juridiske kvalifikationer, for det andet, at den nævnte afgiftspligtige person under denne procedure kan få adgang til samtlige de oplysninger, der er tilvejebragt i løbet af disse relaterede administrative procedurer eller enhver anden procedure, som afgiftsmyndigheden agter at støtte sin afgørelse på, og som kan være nyttige for udøvelsen af retten til forsvar, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af denne adgang, og for det tredje, at den retsinstans, ved hvilken der er anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse, kan efterprøve lovligheden af tilvejebringelsen og anvendelsen af disse oplysninger og de for udfaldet af søgsmålet afgørende konstateringer, der er foretaget i de administrative afgørelser truffet over for de nævnte leverandører.

Underskrifter

*Processprog: ungarsk.