



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

16 oktober 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167 en 168 – Recht op btw-aftrek – Weigering – Fraude – Bewijsvoering – Beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging – Recht om te worden gehoord – Toegang tot het dossier – Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie – Doeltreffende rechterlijke toetsing – Beginsel van wapengelijkheid („equality of arms”) – Beginsel van hoor en wederhoor – Nationale regeling of praktijk volgens welke de belastingdienst bij de controle van het door een belastingplichtige uitgeoefende recht op btw-aftrek gebonden is door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die hij reeds heeft vastgelegd in het kader van gerelateerde administratieve procedures waarbij die belastingplichtige geen partij was”

In zaak C-189/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 14 februari 2018, ingekomen bij het Hof op 13 maart 2018, in de procedure

Glencore Agriculture Hungary Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan, kamerpresident, I. Jarukaitis (rapporteur), E. Juhász, M. Ilešič en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: R. Șereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 maart 2019,

gelet op de opmerkingen van:

- Glencore Agriculture Hungary Kft., vertegenwoordigd door Z. Várszegi, D. Kelemen en B. Balog, ügyvédek,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,

* Procestaal: Hongaars.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Havas en J. Jokubauskaitė als gemachtigden, gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 juni 2019, het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Glencore Agriculture Hungary Kft. (hierna: „Glencore”) en Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije; hierna: „belastingdienst”) over twee besluiten waarbij Glencore onder meer werd verplicht tot betaling van bedragen aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) voor de boekjaren 2010 en 2011.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

- 4 Artikel 168 van die richtlijn luidt als volgt:

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

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

[...]”

Hongaars recht

- 5 § 119, lid 1, van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Hongaarse wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) bepaalt het volgende:

„Tenzij de wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting – overeenkomende met de voorbelasting – moet worden vastgesteld (§ 120).”

6 § 120 van die wet luidt als volgt:

„Voor zover een – als zodanig handelende – belastingplichtige goederen of diensten gebruikt of anderszins exploiteert om belaste goederenleveringen of diensten te verrichten, mag hij van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken:

a) die door andere belastingplichtigen – waaronder personen of entiteiten die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde vennootschapsbelasting – voor de verwerving van de goederen of het gebruik van de diensten bij hem in rekening is gebracht;

[...]”

7 § 1, lid 3a, van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Hongaarse wet XCII van 2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht; hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”) is geformuleerd als volgt:

„Bij de controle van partijen bij een rechtsbetrekking (overeenkomst, transactie) waarop de belastingverplichting betrekking heeft, mag de belastingdienst één en dezelfde rechtsbetrekking waarop de controle betrekking heeft en die reeds is gekwalificeerd, niet ten aanzien van iedere belastingplichtige verschillend kwalificeren en dient hij zijn bevindingen ten aanzien van één van de partijen bij die rechtsbetrekking ambtshalve toe te passen in het geval van een controle van om het even welke andere partij bij die rechtsbetrekking.”

8 Overeenkomstig § 12, leden 1 en 3, van het wetboek fiscaal procesrecht heeft de belastingplichtige, alsmede eenieder die tot voldoening van de belasting is gehouden krachtens § 35, leden 2 en 7, het recht op inzage van de fiscale stukken. Hij kan elk document dat nodig is voor de uitoefening van zijn rechten of de nakoming van zijn verplichtingen, raadplegen of een kopie ervan maken of verlangen. De belastingplichtige heeft evenwel niet het recht om met name de delen van een document te raadplegen die informatie over een andere persoon bevat en waarvan de openbaarmaking in strijd zou zijn met voorschriften inzake het belastinggeheim.

9 In § 97, leden 4 en 5, van dat wetboek staat het volgende te lezen:

„4. Bij de uitvoering van een controle dient de belastingdienst de feiten vast te stellen en te bewijzen, behalve in de gevallen waarin de bewijslast krachtens de wet op de belastingplichtige rust.

5. Als toelaatbaar bewijsmateriaal wordt met name beschouwd: [...]: de bevindingen van gerelateerde controles waartoe opdracht is gegeven [...].”

10 § 100, lid 4, van dat wetboek is verwoord als volgt:

„Wanneer de belastingdienst de resultaten van een onderzoek staft met de bevindingen van een gerelateerde controle bij een andere belastingplichtige of met de gegevens en bewijzen die naar aanleiding daarvan zijn verkregen, dient de belastingplichtige in detail te worden geïnformeerd over het hem betreffende deel van het proces-verbaal en het daarop betrekking hebbende besluit, alsmede over de gegevens en bewijzen die in het kader van de gerelateerde controle zijn verzameld.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Glencore is een in Hongarije gevestigde onderneming die zich voornamelijk bezighoudt met de groothandel in granen, oliehoudende zaden, veevoeders en grondstoffen.

- 12 Naar aanleiding van een eerste controle die betrekking had op alle belastingen en subsidies voor de boekjaren 2010 en 2011, met uitzondering van de btw voor de maanden september en oktober 2011, en van een tweede controle die betrekking had op de btw voor de maand oktober 2011, heeft de belastingdienst twee besluiten genomen: bij het eerste werd Glencore met name verplicht tot betaling van een btw-bedrag van 1 951 418 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 6 000 000 EUR), alsmede van een boete en een boete wegens te late betaling, bij het tweede werd Glencore verplicht tot betaling van een aanvullend btw-bedrag van 130 171 000 HUF (ongeveer 400 000 EUR).
- 13 In deze besluiten was de belastingdienst van mening dat Glencore op onrechtmatige wijze btw in aftrek had gebracht voor zover zij wist of had moeten weten dat de transacties met haar leveranciers onderdeel waren van btw-fraude. Hij baseerde zich op bevindingen bij die leveranciers, waarbij hij deze fraude als een vaststaand feit beschouwde.
- 14 Na de verwerping van haar administratief beroep tegen deze twee besluiten heeft Glencore beroep tot nietigverklaring ingesteld bij de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije), de verwijzende rechter.
- 15 Tot staving van dit beroep voert Glencore met name aan dat de belastingdienst het door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een eerlijk proces en de vereisten die dit recht met zich meebrengt, heeft geschonden en in het bijzonder het beginsel van wapengelijkheid niet in acht heeft genomen. Bovendien heeft de belastingdienst volgens haar het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging om twee redenen geschonden. Ten eerste heeft de betrokken dienst als enige toegang gehad tot het volledige dossier van een strafprocedure tegen leveranciers, waarin Glencore geen partij was en zij derhalve geen rechten kon doen gelden, en aldus is er bewijsmateriaal verzameld en gebruikt tegen haar. Ten tweede heeft die belastingdienst haar noch het dossier betreffende de bij die leveranciers uitgevoerde controles, inzonderheid de stukken waarop zijn bevindingen waren gebaseerd, noch zijn proces-verbaal, noch de door hem genomen administratieve besluiten ter beschikking gesteld en zich ertoe beperkt haar die gegevens slechts gedeeltelijk, volgens zijn eigen selectiecriteria, te verstrekken.
- 16 De belastingdienst voert aan dat Glencore weliswaar niet de rechten kunnen toekomen die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij bij een belastingprocedure tegen een andere belastingplichtige, maar dat de rechten van de verdediging daarom nog niet zijn geschonden aangezien Glencore in het kader van de haar betreffende procedure de bij haar dossier gevoegde schriftelijke stukken en verklaringen uit gerelateerde procedures heeft kunnen onderzoeken en de bewijskracht ervan heeft kunnen betwisten door gebruik te maken van haar recht van beroep.
- 17 De verwijzende rechter wijst erop dat het recht op btw-aftrek een fundamenteel beginsel vormt van het gemeenschappelijke btw-stelsel en in beginsel niet kan worden geweigerd indien aan de materiële voorwaarden is voldaan. De door de belastingdienst in het hoofdgeding toegepaste praktijk, die met name is gebaseerd op de uitlegging van § 1, lid 3a, van het wetboek fiscaal procesrecht, volgens welke de belastingdienst is gebonden door de bevindingen in de besluiten die hij na afloop van controles bij leveranciers van de belastingplichtige heeft genomen en die definitief zijn, heeft er evenwel toe geleid dat Glencore dat recht op aftrek is ontzegd.
- 18 Deze rechter zet uiteen dat § 1, lid 3a, van het wetboek fiscaal procesrecht tot doel heeft, de rechtszekerheid te waarborgen door uit dezelfde transactie dezelfde conclusies te trekken. Volgens hem rijst evenwel de vraag of deze doelstelling een praktijk rechtvaardigt als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, volgens welke de belastingdienst zich onttrekt aan de bewijslast die op hem rust door ambtshalve bevindingen in aanmerking te nemen waartoe hij is gekomen in het kader van een eerdere procedure waarbij de belastingplichtige geen partij was en dus geen gebruik kon maken van de aan die hoedanigheid verbonden rechten, en waarbij die belastingplichtige pas in het kader van de controles waaraan hij is onderworpen, kennis kreeg van de aan het einde van deze procedures genomen en definitief geworden besluiten.

- 19 Deze rechter voegt daaraan toe dat deze besluiten en de stukken waarop zij zijn gebaseerd, slechts gedeeltelijk aan Glencore zijn verstrekt, aangezien de belastingdienst in zijn proces-verbaal alleen maar alle in de betrokken besluiten opgenomen bevindingen heeft vermeld zonder de besluiten noch de stukken waarop zij zijn gebaseerd, over te leggen.
- 20 De verwijzende rechter vraagt zich af of een dergelijke praktijk in overeenstemming is met het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en met het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een eerlijk proces, gelet op de grenzen van zijn rechterlijke toetsing. Hij is immers niet gemachtigd om de rechtmatigheid te toetsen van de besluiten die zijn genomen naar aanleiding van controles bij andere belastingplichtigen, en in het bijzonder om na te gaan of het bewijs waarop die besluiten zijn gebaseerd, rechtmatig is verkregen. Onder verwijzing naar het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), wenst hij te vernemen of de vereisten van een eerlijk proces noodzakelijkerwijze inhouden dat de rechter bij wie beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst om belastingen na te vorderen, de bevoegdheid moet krijgen om na te gaan of de van een gerelateerde administratieve procedure afkomstige bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, en of de daarop gebaseerde bevindingen geen afbreuk doen aan die rechten.
- 21 In deze omstandigheden heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Dienen de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het [Handvest] aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling en de daarop gebaseerde nationale praktijk volgens welke de belastingdienst bij de controle van de partijen bij een rechtsbetrekking (een overeenkomst of een andere transactie) waarop de belastingverplichting betrekking heeft, de bevindingen waartoe hij ter gelegenheid van de controle van één van die partijen (de opsteller van de facturen in het hoofdgeding) is gekomen en die impliceren dat de rechtsbetrekking moet worden geherkwalificeerd, ambtshalve in aanmerking moet nemen bij de controle van een andere partij bij de rechtsbetrekking (de ontvanger van de facturen in het hoofdgeding), terwijl die andere partij in de eerste controleprocedure in het geheel niet beschikt over rechten, met name de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij bij die procedure?
- 2) Indien het Hof de eerste vraag ontkennend beantwoordt: verzetten de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het [Handvest] zich tegen een nationale praktijk die een procedure als de in de eerste vraag omschreven procedure mogelijk maakt, waarbij de andere partij bij de rechtsbetrekking (de ontvanger van de facturen) in de oorspronkelijke controleprocedure niet beschikt over de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij en dus ook geen rechtsmiddelen kan aanwenden in het kader van een controleprocedure waarvan de bevindingen ambtshalve door de belastingdienst in aanmerking dienen te worden genomen in de controleprocedure betreffende de belastingverplichting van de andere partij, en aan deze andere partij aangerekend kunnen worden, terwijl de belastingdienst het relevante dossier van de controle die bij de eerste partij bij de rechtsbetrekking (de opsteller van de facturen) is verricht, in het bijzonder de stukken waarop de bevindingen zijn gebaseerd, de processen-verbaal en de administratieve besluiten niet aan de andere partij ter beschikking stelt en haar slechts een gedeelte daarvan – in de vorm van een samenvatting – verstrekt, en de andere partij dus slechts indirect in kennis stelt van het dossier, door een selectie te maken volgens zijn eigen, door de andere partij niet te controleren criteria?
- 3) Dienen de bepalingen van de btw-richtlijn en, in samenhang daarmee, het fundamentele beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het [Handvest] aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk volgens welke de

belastingdienst bij de controle van de partijen bij een rechtsbetrekking waarop de belastingverplichting betrekking heeft, de bevindingen waartoe hij naar aanleiding van de controle bij de opsteller van de facturen is gekomen, waaronder de constatering dat deze opsteller actief aan belastingfraude heeft deelgenomen, ambtshalve in aanmerking moet nemen bij de controle van de ontvanger van de facturen, terwijl deze ontvanger in de controleprocedure betreffende de opsteller van de facturen niet beschikt over de rechten die verbonden zijn aan de hoedanigheid van partij en dus ook geen rechtsmiddelen kan aanwenden in het kader van een controleprocedure waarvan de bevindingen ambtshalve door de belastingdienst in aanmerking dienen te worden genomen in de controleprocedure betreffende de belastingverplichting van de ontvanger, en aan deze laatste aangerekend kunnen worden, en terwijl [de belastingdienst] het relevante dossier van de controle die bij de opsteller van de facturen is verricht, in het bijzonder de stukken waarop de bevindingen zijn gebaseerd, de processen-verbaal en de administratieve besluiten niet aan de ontvanger ter beschikking stelt en hem slechts een gedeelte – in de vorm van een samenvatting – verstrekt, en de ontvanger dus slechts indirect in kennis stelt van het dossier, door een selectie te maken volgens zijn eigen, door hem niet te controleren criteria?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

- 22 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Glencore naar aanleiding van belastingcontroles bij haar en haar leveranciers het recht op btw-aftrek werd ontzegd en dienovereenkomstig navorderingsaanslagen kreeg opgelegd. De belastingdienst heeft die weigering overeenkomstig § 1, lid 3a, van het wetboek fiscaal procesrecht met name gebaseerd op bevindingen waartoe hij was gekomen in het kader van procedures tegen die leveranciers waarbij Glencore dus geen partij was en die hebben geleid tot definitief geworden besluiten volgens welke die leveranciers btw-fraude hadden gepleegd.
- 23 Aangezien in het verzoek om een prejudiciële beslissing melding wordt gemaakt van een eerdere strafprocedure en administratieve belastingprocedure en van administratieve besluiten jegens de leveranciers van Glencore, heeft het Hof de verwijzende rechter overeenkomstig artikel 101 van zijn Reglement voor de procesvoering verzocht om opheldering te verschaffen over de betrokken strafprocedure(s) en om aan te geven of deze waren afgesloten met definitief geworden beslissingen van een strafrechter. In antwoord op dit verzoek heeft de verwijzende rechter erop gewezen over geen informatie te beschikken met betrekking tot de vraag of de strafprocedures tegen de leveranciers van Glencore waren afgesloten met een uitspraak ten gronde en heeft hij vier definitief geworden administratieve belastingbesluiten meegedeeld, die op een aantal van die leveranciers betrekking hadden.
- 24 Ter terechtzitting werd door Glencore en de Hongaarse regering verduidelijkt dat er twee strafprocedures met betrekking tot de fraude in kwestie nog aanhangig waren op het moment dat de belastingdienst de stukken van die procedures heeft geraadpleegd en de twee administratieve besluiten heeft genomen waartegen Glencore in het hoofdgeding opkomt. Deze procedures waren dus nog niet afgesloten met een uitspraak ten gronde van een strafrechter. Hieruit volgt dat de onderhavige zaak geen vragen doet rijzen met betrekking tot het gezag van gewijsde.
- 25 In het licht van deze verduidelijkingen dient te worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn drie vragen, die gezamenlijk dienen te worden onderzocht, in wezen wenst te vernemen of de btw-richtlijn, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling of praktijk van een lidstaat volgens welke de belastingdienst bij de controle van het door een belastingplichtige uitgeoefende recht op btw-aftrek gebonden is door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties

die hij reeds heeft vastgelegd in het kader van gerelateerde administratieve procedures tegen leveranciers van die belastingplichtige, waarop definitief geworden beslissingen zijn gebaseerd waarin het bestaan van door die leveranciers gepleegde btw-fraude wordt geconstateerd.

- 26 Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte inlichtingen is de belastingdienst van mening dat het feit dat hij door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties in deze definitief geworden besluiten is gebonden, hem ontslaat van de verplichting om de bewijzen van fraude opnieuw over te leggen in de procedure waaraan de belastingplichtige is onderworpen. In dit verband vraagt deze rechter zich met name af of de btw-richtlijn en het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging zich verzetten tegen een praktijk van de belastingdienst die, zoals in het hoofdgeding, erin bestaat die belastingplichtige geen toegang te verlenen tot het dossier betreffende gerelateerde procedures en, in het bijzonder, alle stukken waarop deze bevindingen zijn gebaseerd, de opgestelde processen-verbaal en de genomen besluiten, en hem slechts gedeeltelijk en indirect – in de vorm van een samenvatting – kennis te geven van die gegevens, die door de belastingdienst zijn geselecteerd volgens zijn eigen, door de belastingplichtige niet te controleren criteria.
- 27 In dit verband werd ter terechtzitting duidelijk gemaakt dat de belastingdienst zich, teneinde de betrokkenheid van Glencore bij deze fraude aan te tonen, had gebaseerd op bewijselementen die waren verzameld in het kader van lopende strafprocedures, administratieve procedures tegen leveranciers van Glencore en de administratieve procedure ten aanzien van Glencore.
- 28 Voorts verklaart de verwijzende rechter dat hij niet gemachtigd is om de rechtmatigheid te onderzoeken van eerdere besluiten die zijn genomen naar aanleiding van controles met betrekking tot andere belastingplichtigen en, in het bijzonder, om na te gaan of het bewijs waarop die besluiten zijn gebaseerd, rechtmatig is verkregen, en vraagt hij zich tevens af, onder verwijzing naar het arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), of de vereisten van een eerlijk proces noodzakelijkerwijze inhouden dat de rechter bij wie beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst om belastingen na te vorderen, de bevoegdheid moet krijgen om na te gaan of de van een gerelateerde administratieve procedure afkomstige bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, en of de daarop gebaseerde bevindingen geen afbreuk doen aan die rechten.
- 29 Voor zover de Hongaarse regering in haar schriftelijke en mondelinge opmerkingen de nationale bepalingen anders uitlegt en de praktijken van de belastingdienst anders toelicht dan de verwijzende rechter, zowel wat betreft de bewijsvoering, de omvang van de toegang tot het dossier als de reikwijdte van de rechterlijke toetsing, dient in herinnering te worden gebracht dat het in het kader van het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel van rechterlijke samenwerking niet aan het Hof staat om de door de nationale rechter gegeven uitlegging van het nationale recht te verifiëren of ter discussie te stellen, aangezien deze uitlegging tot de exclusieve bevoegdheid van de nationale rechter behoort. Wanneer het Hof uitspraak moet doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter, dient het zich derhalve te houden aan de uitlegging die deze rechter van het nationale recht heeft gegeven (arrest van 6 oktober 2015, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, punt 13 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 Evenmin staat het aan het Hof, maar wel aan de nationale rechter, de aan het geding ten gronde liggende feiten vast te stellen en daaruit de conclusies te trekken voor de door hem te geven beslissing. Aldus moet het Hof in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties acht slaan op de in de verwijzingsbeslissing omschreven feitelijke en juridische context waarin de prejudiciële vragen moeten worden geplaatst (zie in die zin arrest van 7 juni 2018, *Scotch Whisky Association*, C-44/17, EU:C:2018:415, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Bovendien staat het evenmin aan het Hof om de verenigbaarheid met het Unierecht te beoordelen van een nationale wettelijke regeling, noch om nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen uit te leggen (arresten van 1 maart 2012, *Ascafor en Asidac*, C-484/10, EU:C:2012:113, punt 33 en aldaar

aangehaalde rechtspraak, en 6 oktober 2015, Consorci Sanitari del Maresme, C-203/14, EU:C:2015:664, punt 43). Het Hof is daarentegen wel bevoegd om de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht te verschaffen die hem in staat stellen om die verenigbaarheid te beoordelen met het oog op de beslechting van het bij hem aanhangige geding (arresten van 1 maart 2012, Ascafor en Asidac, C-484/10, EU:C:2012:113, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 26 juli 2017, Europa Way en Persidera, C-560/15, EU:C:2017:593, punt 35).

- 32 Gelet op deze inleidende opmerkingen dient achtereenvolgens te worden onderzocht welke eisen uit de btw-richtlijn, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest voortvloeien met betrekking tot de bewijsvoering, de omvang waarin de belastingplichtige toegang heeft tot het dossier en de reikwijdte van de rechterlijke toetsing in een zaak als die in het hoofdgeding.

Bewijsvoering in het licht van de btw-richtlijn en het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging

- 33 Volgens vaste rechtspraak vormt het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten die zij voor hun belastbare handelingen gebruiken, een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt (arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 25 en 26; 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punten 35 en 36, en 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punten 37 en 39).
- 34 De bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken is een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en het Hof heeft herhaalde malen geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Bijgevolg staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie in die zin arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 35-37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 50).
- 35 Dit is het geval wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar dit geldt ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude. De belastingplichtige kan het recht op aftrek slechts worden geweigerd op voorwaarde dat op basis van objectieve gegevens vaststaat dat die belastingplichtige, aan wie de goederen of diensten waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, zijn geleverd of verricht, wist of had moeten weten dat hij door de aankoop van deze goederen of diensten deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was (zie in die zin arresten van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punten 38-40, en 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punten 27 en 28).
- 36 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het aan de belastingautoriteiten om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van een dergelijke fraude (zie in die zin arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 37 Aangezien het Unierecht niet voorziet in regels voor de bewijsvoering in geval van btw-fraude, dienen deze objectieve gegevens door de belastingdienst te worden vastgesteld overeenkomstig de nationaalrechtelijke bewijsregels. Deze regels mogen evenwel de doeltreffendheid van het Unierecht niet aantasten en dienen de door dat recht, en met name het Handvest, gewaarborgde rechten te eerbiedigen (zie in die zin arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punten 65-67).
- 38 Aldus en onder deze voorwaarden heeft het Hof in punt 68 van zijn arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), geoordeeld dat het Unierecht zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst, teneinde vast te stellen dat sprake is van btw-misbruik, in een administratieve procedure gebruikmaakt van bewijzen die zijn verkregen in een parallelle, nog niet afgesloten strafprocedure met betrekking tot de belastingplichtige. Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dient eveneens aldus te worden geoordeeld wanneer met het oog op de vaststelling van btw-fraude gebruik wordt gemaakt van bewijzen die zijn verkregen in niet-afgesloten strafprocedures die de belastingplichtige niet betreffen, of die zijn verzameld in het kader van gerelateerde administratieve procedures waarbij, zoals in het hoofdgeding, de belastingplichtige geen partij was.
- 39 Onder de door het Unierecht gewaarborgde rechten valt ook de eerbiediging van de rechten van de verdediging. Dat recht vormt volgens vaste rechtspraak een algemeen beginsel van Unierecht dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke Uniewetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit (arresten van 18 december 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, punten 36-38, en 22 oktober 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, punt 38).
- 40 Dat algemene beginsel is aldus van toepassing in omstandigheden als in het hoofdgeding, waarin een lidstaat, teneinde te voldoen aan de uit de toepassing van het Unierecht voortvloeiende verplichting om alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden, een belastingplichtige aan een belastingcontrole onderwerpt (zie in die zin arrest van 9 november 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, punt 27).
- 41 Het recht om te worden gehoord, dat integraal deel uitmaakt van de eerbiediging van de rechten van de verdediging, waarborgt dat eenieder in staat wordt gesteld zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken in het kader van een administratieve procedure en voordat een besluit wordt genomen dat zijn belangen kan schaden. Volgens de rechtspraak van het Hof heeft de regel dat aan de adressaat van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, tot doel de bevoegde instantie in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante gegevens. Die regel beoogt met name, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon, deze laatste in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten (arrest van 5 november 2014, *Mukarubega*, C-166/13, EU:C:2014:2336, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 Het recht om te worden gehoord, impliceert tevens dat de overheid met de nodige aandacht kennis neemt van de opmerkingen van de betrokkene door alle relevante gegevens van het geval zorgvuldig en onpartijdig te onderzoeken en het besluit omstandig te motiveren. De verplichting om een besluit op voldoende specifieke en concrete wijze te motiveren zodat betrokkene in staat is te begrijpen

waarom zijn verzoek is geweigerd, vormt dus het uitvloeisel van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging (arrest van 5 november 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 43 Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging evenwel geen absolute gelding, maar kan het beperkingen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast (arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 Of sprake is van schending van de rechten van de verdediging moet bovendien worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van elk geval, met name de aard van de betrokken handeling, de context van de vaststelling ervan en de rechtsregels die de betrokken materie beheersen (arrest van 5 november 2014, Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 Voorts zij eraan herinnerd dat rechtszekerheid behoort tot de in het Unierecht erkende algemene beginselen. Aldus heeft het Hof met name vastgesteld dat het feit dat een administratief besluit definitief is geworden na het verstrijken van redelijke beroepstermijnen of na uitputting van alle rechtsmiddelen, bijdraagt tot die rechtszekerheid en dat het Unierecht niet vereist dat een bestuursorgaan in beginsel moet terugkomen op een dergelijk definitief administratief besluit (zie in die zin arresten van 13 januari 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, punt 24; 12 februari 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, punt 37, en 4 oktober 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, punt 76).
- 46 Het is duidelijk dat, zoals de Hongaarse regering heeft aangevoerd en de advocaat-generaal in punt 46 van zijn conclusie heeft opgemerkt, een regel als die in § 1, lid 3a, van het wetboek fiscaal procesrecht, op grond waarvan de belastingdienst volgens de verwijzende rechter gebonden is door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die hij heeft vastgelegd in gerelateerde administratieve procedures die zijn ingesteld tegen leveranciers van de belastingplichtige en waarbij deze laatste dus geen partij was, de rechtszekerheid en de gelijkheid tussen de belastingplichtigen kan waarborgen, aangezien de belastingdienst op grond van die regel verplicht is consequent te handelen door dezelfde feiten op dezelfde manier te kwalificeren. Het Unierecht verzet zich in beginsel dan ook niet tegen de toepassing van een dergelijke regel.
- 47 Dit is evenwel anders wanneer de belastingdienst op grond van deze regel en wegens het definitieve karakter van de besluiten die aan het einde van die gerelateerde administratieve procedures worden genomen, de belastingplichtige niet in kennis hoeft te stellen van de bewijselementen, waaronder die welke voortvloeien uit die procedures, op basis waarvan hij voornemens is een besluit te nemen, en die belastingplichtige aldus het recht wordt ontzegd om in de loop van de procedure waaraan hij is onderworpen, deze feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties te betwisten.
- 48 Ten eerste is een dergelijke toepassing van deze regel, die erop neerkomt dat gezag wordt verleend aan een definitief administratief besluit waarbij het bestaan van fraude wordt vastgesteld ten aanzien van een belastingplichtige die geen partij was bij de procedure die tot deze bevinding heeft geleid, immers in strijd met de in punt 36 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte verplichting van de belastingdienst om rechtens genoegzaam de objectieve elementen vast te stellen op grond waarvan kan worden geconcludeerd dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de handeling waarop hij zich voor de vaststelling van het recht op aftrek baseerde, onderdeel was van een fraude. Die verplichting veronderstelt immers dat de belastingdienst in de procedure jegens de belastingplichtige het bewijs levert van het bestaan van de fraude waaraan die belastingplichtige passief zou hebben deelgenomen.

- 49 Ten tweede kan het rechtszekerheidsbeginsel in het kader van een belastingcontrole, zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, niet rechtvaardigen dat de rechten van de verdediging, waarvan de inhoud in de punten 39 en 41 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, zodanig worden beperkt dat, gelet op het nagestreefde doel, sprake is van een onevenredige en onduidbare ingreep die deze rechten in hun kern aantast. Die beperking ontnemt de belastingplichtige aan wie de uitoefening van het recht op btw-aftrek wordt geweigerd, immers de mogelijkheid om zijn standpunt ten aanzien van de gegevens waarop de belastingdienst zich wil beroepen, in de loop van de administratieve procedure en vóór de vaststelling van een voor zijn belangen nadelige beslissing naar behoren en effectief kenbaar te maken. Zij heeft gevolgen voor de mogelijkheid voor de bevoegde instantie om naar behoren alle relevante gegevens in aanmerking te nemen en voor de betrokken persoon om, in voorkomend geval, een vergissing recht te zetten. Ten slotte ontslaat zij de belastingdienst van zijn verplichting met de nodige aandacht kennis te nemen van de opmerkingen van de betrokkene door alle relevante gegevens van het geval zorgvuldig en onpartijdig te onderzoeken en zijn besluit omstandig te motiveren.
- 50 Ofschoon de btw-richtlijn en het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging zich in beginsel niet verzetten tegen een dergelijke regel, geldt dus de voorwaarde dat de toepassing van die regel de belastingdienst niet ontslaat van de verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van de bewijselementen, waaronder die uit gerelateerde procedures tegen diens leveranciers, op basis waarvan hij voornemens is een besluit te nemen, en dat die belastingplichtige derhalve niet het recht wordt ontnomen om tijdens de procedure waaraan hij is onderworpen, op te komen tegen de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die de belastingdienst in het kader van deze gerelateerde procedures heeft vastgesteld.

Omvang van de toegang van de belastingplichtige tot het dossier in het licht van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging

- 51 Het in de punten 39 en 41 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vereiste om naar behoren een standpunt kenbaar te kunnen maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren, veronderstelt dat de adressaat van dat besluit in staat wordt gesteld om die elementen te kennen (zie in die zin arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punt 31). Aldus heeft het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging het recht op toegang tot het dossier als corollarium (zie in die zin arrest van 7 januari 2004, Aalborg Portland e.a./Commissie, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, EU:C:2004:6, punt 68).
- 52 Aangezien de adressaat van een bezwarend besluit in de gelegenheid moet worden gesteld om opmerkingen te maken voordat dat besluit wordt genomen, met name om de bevoegde instantie in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante gegevens en ervoor te zorgen dat die adressaat in voorkomend geval een vergissing kan corrigeren of individuele omstandigheden naar behoren kan aanvoeren, dient toegang tot het dossier te worden verleend tijdens de administratieve procedure. Een schending van het recht op toegang tot het dossier in de administratieve procedure wordt dan ook niet gedekt door het enkele feit dat de toegang tot het dossier tijdens de gerechtelijke procedure betreffende een eventueel beroep tot nietigverklaring van het bestreden besluit, mogelijk is geworden (zie naar analogie arresten van 8 juli 1999, Hercules Chemicals/Commissie, C-51/92 P, EU:C:1999:357, punt 78; 15 oktober 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P en C-254/99 P, EU:C:2002:582, punt 318, en 7 januari 2004, Aalborg Portland e.a./Commissie, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, EU:C:2004:6, punt 104).
- 53 Hieruit volgt dat de belastingplichtige in een administratieve belastingprocedure als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, toegang moet kunnen krijgen tot alle gegevens van het dossier waarop de belastingdienst voornemens is zijn besluit te baseren. Wanneer de belastingdienst voornemens is zijn

besluit te baseren op bewijsmateriaal dat, zoals in het hoofdgeding, is verkregen in strafprocedures en daaraan gerelateerde administratieve procedures tegen leveranciers van de belastingplichtige, dient die belastingplichtige toegang te kunnen krijgen tot dat bewijsmateriaal.

- 54 Zoals de advocaat-generaal in de punten 59 en 60 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dient de belastingplichtige daarnaast ook toegang te kunnen krijgen tot stukken waarop het besluit van de belastingdienst niet rechtstreeks is gebaseerd, maar die dienstig kunnen zijn bij de uitoefening van de rechten van de verdediging, in het bijzonder ontlastende bewijsstukken die deze belastingdienst kan hebben verzameld (zie in die zin arrest van 13 september 2018, UBS Europe e.a., C-358/16, EU:C:2018:715, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 55 Aangezien het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging, zoals in punt 43 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, geen absolute gelding heeft maar beperkingen kan bevatten, dient evenwel te worden opgemerkt dat dergelijke in de nationale regeling neergelegde beperkingen in het kader van een belastingcontrole met name kunnen strekken tot bescherming van de vereisten inzake vertrouwelijkheid of inzake het beroepsgeheim (zie in die zin arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punt 36), alsook, zoals de Hongaarse regering heeft aangevoerd, van het privéleven van derden, de hen betreffende persoonsgegevens of de doeltreffendheid van de handhaving, waaraan de toegang tot bepaalde informatie en bepaalde stukken afbreuk kan doen.
- 56 Het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging houdt voor de belastingdienst in een administratieve procedure als die in het hoofdgeding dus geen algemene verplichting in om volledige toegang te geven tot het dossier waarover hij beschikt, maar vereist dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om op zijn verzoek de informatie en documenten te ontvangen die zijn opgenomen in het administratieve dossier en die door die belastingdienst in aanmerking zijn genomen bij het nemen van zijn besluit, tenzij een beperking van de toegang tot die informatie en documenten gerechtvaardigd is door doelstellingen van algemeen belang (zie in die zin arrest van 9 november 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punten 32 en 39). In het laatste geval staat het, zoals de advocaat-generaal in punt 64 van zijn conclusie heeft opgemerkt, aan de belastingdienst om te onderzoeken of gedeeltelijke toegang mogelijk is.
- 57 Hieruit volgt dat, wanneer de belastingdienst voornemens is zijn besluit te baseren op bewijsmateriaal dat, zoals in het hoofdgeding, is verkregen in strafprocedures en daaraan gerelateerde administratieve procedures tegen de leveranciers van de belastingplichtige, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging vereist dat de belastingplichtige tijdens de procedure tegen hem toegang kan krijgen tot al dat bewijsmateriaal en tot bewijsmateriaal dat dienstig kan zijn voor zijn verweer, tenzij doelstellingen van algemeen belang een beperking van die toegang rechtvaardigen.
- 58 Aan deze eis wordt niet voldaan door de praktijk van de belastingdienst om de betrokken belastingplichtige geen toegang te verlenen tot deze gegevens, en in het bijzonder tot de stukken waarop de bevindingen zijn gebaseerd, de opgestelde processen-verbaal en de besluiten die zijn genomen aan het einde van de gerelateerde administratieve procedures, en hem slechts gedeeltelijk en indirect – in de vorm van een samenvatting – kennis te geven van die gegevens, die door de belastingdienst zijn geselecteerd volgens zijn eigen, door de belastingplichtige niet te controleren criteria.

Reikwijdte van de rechterlijke toetsing in het licht van artikel 47 van het Handvest

- 59 Aangezien de verwijzende rechter zich afvraagt of de vereisten van een eerlijk proces noodzakelijkerwijze inhouden dat de rechter bij wie beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst om btw na te vorderen, de bevoegdheid moet krijgen om na te gaan of de van een gerelateerde administratieve procedure afkomstige bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, en of de daarop gebaseerde bevindingen geen afbreuk

doen aan die rechten, dient in herinnering te worden gebracht dat de door het Handvest gewaarborgde grondrechten in die situatie toepassing moeten vinden, aangezien een navordering in de btw nadat fraude is vastgesteld, zoals in het hoofdgeding aan de orde is, een uitvoering van het Unierecht vormt in de zin van artikel 51, lid 1, van het Handvest (zie in die zin arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punten 19 en 27, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 67).

- 60 Krachtens artikel 47 van het Handvest heeft eenieder wiens door het Unierecht gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dat artikel gestelde voorwaarden. In het bijzonder heeft eenieder recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak.
- 61 Het beginsel van wapengelijkheid, dat integraal deel uitmaakt van het in artikel 47 van het Handvest neergelegde beginsel van effectieve rechterlijke bescherming van de rechten die de justitiabelen ontleen aan het Unierecht, houdt in, doordat het, zoals het beginsel van hoor en wederhoor, een logisch uitvloeisel is van het begrip eerlijk proces, dat elke partij een redelijke mogelijkheid moet worden geboden om haar zaak, daaronder begrepen haar bewijzen, onder zodanige omstandigheden voor te dragen dat zij tegenover de tegenpartij niet wezenlijk wordt benadeeld (zie in die zin arresten van 17 juli 2014, Sánchez Morcillo en Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, punt 49, en 16 mei 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, punt 96 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 62 Dit beginsel strekt ertoe te zorgen voor een procedureel evenwicht tussen de partijen in een gerechtelijke procedure, door te waarborgen dat zij dezelfde rechten en verplichtingen hebben ten aanzien van met name de regels inzake de bewijsvoering en het contradictoire karakter van het debat voor de rechter, alsook ten aanzien van de voor hen openstaande rechtsmiddelen (arrest van 28 juli 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.*, C-543/14, EU:C:2016:605, punt 41). Om aan de vereisten van het recht op een eerlijk proces te voldoen, is het van belang dat de partijen kennis hebben van, en op tegenspraak hun standpunt kenbaar kunnen maken over, zowel de feitelijke als de juridische aspecten die beslissend zijn voor de uitkomst van de procedure (arrest van 2 december 2009, *Commissie/Ierland e.a.*, C-89/08 P, EU:C:2009:742, punt 56).
- 63 In punt 87 van het door de verwijzende rechter aangehaalde arrest van 17 december 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), heeft het Hof – met betrekking tot een zaak waarin het ging om bewijzen die buiten medeweten van de belastingplichtige door afluistering van telefoongesprekken en inbeslagname van e-mails waren verkregen in een nog niet afgesloten strafprocedure en die een inbreuk konden vormen op artikel 7 van het Handvest, en om het gebruik daarvan in het kader van een administratieve procedure – opgemerkt dat de doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist dat de rechterlijke instantie die de rechtmatigheid toetst van een beslissing die een uitvoering van het Unierecht vormt, kan controleren of bij de verkrijging en het gebruik van de bewijzen waarop die beslissing steunt, de door dit recht en in het bijzonder het Handvest gewaarborgde rechten niet zijn geschonden.
- 64 Het Hof heeft in punt 88 van dat arrest opgemerkt dat aan dat vereiste is voldaan wanneer de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst om btw na te vorderen, gemachtigd is te controleren of die bewijzen waarop dat besluit steunt, in deze strafprocedure zijn verkregen in overeenstemming met de door het Unierecht gewaarborgde rechten, of op zijn minst zich ervan kan vergewissen op basis van een toetsing die reeds door een strafgerecht is verricht in een procedure op tegenspraak, dat deze bewijzen zijn verkregen in overeenstemming met dat recht.
- 65 De doeltreffendheid van de door artikel 47 van het Handvest gewaarborgde rechterlijke toetsing vereist evenzo dat de rechterlijke instantie waarbij beroep is ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst om btw na te vorderen, gemachtigd is om na te gaan of bij het verzamelen van bewijzen in het kader van een gerelateerde administratieve procedure, waarbij de belastingplichtige geen partij was, en bij het

gebruiken van die bewijzen tot staving van dat besluit geen door het Unierecht, en in het bijzonder door het Handvest, gewaarborgde rechten zijn geschonden. Dit is zelfs het geval wanneer, zoals in het hoofdgeding, die bewijzen de basis hebben gevormd voor administratieve besluiten die ten aanzien van andere belastingplichtigen zijn genomen en definitief zijn geworden.

- 66 In dit verband dient te worden benadrukt dat, zoals de advocaat-generaal in punt 74 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de uitlatingen en bevindingen van administratieve autoriteiten rechterlijke instanties niet kunnen binden.
- 67 Meer algemeen moet de rechter in het kader van een debat op tegenspraak kunnen nagaan of de bewijzen die zijn verzameld in het kader van gerelateerde administratieve procedures tegen andere belastingplichtigen, rechtmatig zijn verkregen en gebruikt, en de bevindingen kunnen controleren die in de naar aanleiding van die procedures genomen administratieve besluiten zijn opgenomen, wanneer die bewijzen en bevindingen bepalend zijn voor de uitkomst van het beroep. Van wapengelijkheid zou immers niet langer sprake zijn, en evenmin van eerbiediging van het beginsel van hoor en wederhoor, wanneer de belastingdienst op grond van zijn gebondenheid door besluiten die jegens andere belastingplichtigen zijn genomen en definitief zijn geworden, niet verplicht zou zijn die bewijzen aan de rechter over te leggen, de belastingplichtige geen inzage ervan zou kunnen krijgen, de partijen over die bewijzen en bevindingen geen debat op tegenspraak zouden kunnen voeren en die rechter niet in staat zou zijn alle gegevens, feitelijk en rechtens, waarop deze besluiten zijn gebaseerd en die bepalend zijn voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, te toetsen.
- 68 Indien die rechter niet gemachtigd is om dat na te gaan en het recht op een voorziening in rechte derhalve niet doeltreffend is, dienen de in het kader van de gerelateerde administratieve procedures verzamelde bewijzen en de bevindingen in de administratieve besluiten die ten aanzien van andere belastingplichtigen zijn genomen aan het einde van die procedures, buiten beschouwing te worden gelaten en dient de aangevochten beslissing die op deze bewijzen en bevindingen steunt, nietig te worden verklaard indien zij als gevolg daarvan grondslag mist (zie in die zin arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 89).
- 69 In het licht van een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat de btw-richtlijn, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest aldus dienen te worden uitgelegd dat zij zich in beginsel niet verzetten tegen een regeling of praktijk van een lidstaat volgens welke de belastingdienst bij de controle van het door een belastingplichtige uitgeoefende recht op btw-aftrek gebonden is door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die hij reeds heeft vastgelegd in het kader van gerelateerde administratieve procedures tegen leveranciers van die belastingplichtige, waarop definitief geworden beslissingen zijn gebaseerd waarin het bestaan van door die leveranciers gepleegde btw-fraude wordt geconstateerd, op voorwaarde dat, ten eerste, deze regeling de belastingdienst niet ontslaat van de verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van de bewijselementen, waaronder bewijselementen uit die gerelateerde administratieve procedures, op basis waarvan hij voornemens is een besluit te nemen, en die belastingplichtige derhalve niet het recht wordt ontnomen om tijdens de procedure waaraan hij is onderworpen, naar behoren op te komen tegen deze feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties, ten tweede, die belastingplichtige tijdens deze procedure toegang kan krijgen tot alle elementen die zijn verzameld in het kader van deze gerelateerde administratieve procedures of elke andere procedure waarop de belastingdienst voornemens is zijn besluit te baseren of die dienstig kunnen zijn voor de uitoefening van de rechten van de verdediging, tenzij doelstellingen van algemeen belang een beperking van die toegang rechtvaardigen en, ten derde, de rechter bij wie beroep tegen dat besluit is ingesteld, kan nagaan of deze elementen rechtmatig zijn verkregen en gebruikt en hij de bevindingen in de administratieve besluiten die ten aanzien van die leveranciers zijn genomen en die bepalend zijn voor de uitkomst van het beroep, kan controleren.

Kosten

- 70 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dienen aldus te worden uitgelegd dat zij zich in beginsel niet verzetten tegen een regeling of praktijk van een lidstaat volgens welke de belastingdienst bij de controle van het door een belastingplichtige uitgeoefende recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) gebonden is door de feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties die hij reeds heeft vastgelegd in het kader van gerelateerde administratieve procedures tegen leveranciers van die belastingplichtige, waarop definitief geworden beslissingen zijn gebaseerd waarin het bestaan van door die leveranciers gepleegde btw-fraude wordt geconstateerd, op voorwaarde dat, ten eerste, deze regeling die belastingdienst niet ontslaat van de verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van de bewijselementen, waaronder bewijselementen uit die gerelateerde administratieve procedures, op basis waarvan hij voornemens is een besluit te nemen, en die belastingplichtige derhalve niet het recht wordt ontnomen om tijdens de procedure waaraan hij is onderworpen, naar behoren op te komen tegen deze feitelijke bevindingen en juridische kwalificaties, ten tweede, die belastingplichtige tijdens deze procedure toegang kan krijgen tot alle elementen die zijn verzameld in het kader van deze gerelateerde administratieve procedures of van elke andere procedure waarop de belastingdienst voornemens is zijn besluit te baseren of die dienstig kunnen zijn voor de uitoefening van de rechten van de verdediging, tenzij doelstellingen van algemeen belang een beperking van die toegang rechtvaardigen en, ten derde, de rechter bij wie beroep tegen dat besluit is ingesteld, kan nagaan of deze elementen rechtmatig zijn verkregen en gebruikt en hij de bevindingen in de administratieve besluiten die ten aanzien van die leveranciers zijn genomen en die bepalend zijn voor de uitkomst van het beroep, kan controleren.

ondertekeningen