



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
MICHAL BOBEK  
föredraget den 7 september 2017<sup>1</sup>

**Mål C-298/16**

**Teodor Ispas  
Anduța Ispas  
mot**

**Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj**

(begäran om förhandsavgörande från Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt – Skattskyldiga personers processuella rättigheter i nationella förfaranden för uppbörd av mervärdesskatt – Tillämpningsområdet för Europeiska unionens grundläggande rättigheter – Rätten till försvar – Artikel 41 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Rätten att yttra sig – Insyn i akten – Rätt till tillgång till uppgifter och handlingar som ligger till grund för ett beslut”

## I. Inledning

1. Makarna Ispas (klagandena i det nationella målet) blev föremål för en skattekontroll. Vid denna kontroll uppdagades att makarna inte hade deklarerat sin mervärdesskatt på ett korrekt sätt. Två beskattningsbeslut med angivande av den mervärdesskatt som de var skyldiga att betala utfärdades. Makarna Ispas överklagade dessa beslut till den nationella domstolen och gjorde därvid gällande att deras rätt till försvar hade kränkts under förfarandet som ledde fram till antagandet av besluten. De anser i synnerhet att skattemyndigheten på eget initiativ borde ha gett dem tillgång till hela deras ärendeakt, inbegripet alla handlingar som hade tillförts akten innan skattekontrollen inleddes.

2. Mot denna bakgrund önskar Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) få klarhet i huruvida relevant nationell praxis är förenlig med den rätt till försvar som skyddas av unionsrätten.

3. I förevarande mål har EU-domstolen möjlighet att pröva förhållandet mellan rätten till tillgång till akten, som garanteras i artikel 41.2 b i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), och den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar. I målet uppkommer dessutom frågan huruvida rätten till tillgång till akten kan anses tillämplig också i administrativa förfaranden som genomförs av medlemsstaternas administrativa myndigheter när de handlar inom tillämpningsområdet för unionsrätten

<sup>1</sup> Originalspråk: engelska.

4. Den senare frågan låter emellertid ana den verkliga ”elefanten i akten” i förevarande mål och måste behandlas först: Är (icke-)tillgång till ärendeakten och/eller handlingar i densamma i nationella förfaranden för uppbörd av mervärdesskatt en unionsrättslig fråga, vilket medför att stadgan blir tillämplig?

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

#### 1. *Stadgan*

5. Artikel 41 i stadgan har följande lydelse:

”1. Var och en har rätt att få sina angelägenheter behandlade opartiskt, rättvist och inom skälig tid av unionens institutioner, organ och byråer.

2. Denna rättighet innebär bland annat att

- a) var och en har rätt att bli hörd innan en enskild åtgärd som skulle beröra honom eller henne negativt vidtas mot honom eller henne,
- b) var och en ska ha tillgång till de akter som berör honom eller henne, med förbehåll för berättigade intressen vad avser sekretess, tystnadsplikt och affärshemlighet,
- c) förvaltningen är skyldig att motivera sina beslut.

...”

#### 2. *Mervärdesskattedirektivet*

6. I artikel 213.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet<sup>2</sup> anges att ”varje beskattningsbar person skall uppgå när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör”.

7. Enligt artikel 242 ska ”[v]arje beskattningsbar person ... föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten”.

8. I artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet anges att ”varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeclaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt”.

<sup>2</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Den aktuella skattekontrollen avser perioden 1 januari 2007–31 december 2011. Av begäran om förhandsavgörande framgår det inte klart vilka bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som berörs. De återgivna bestämmelserna från direktiv 2006/112 motsvarar hursomhelst i huvudsak artikel 22 punkterna 1, 2, 4 och 8 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

9. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande: ”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

## **B. Rumänsk rätt**

### **1. Skatteförfarandelagen**

10. I artikel 9 i Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbeslut nr 92 om skatteförfarandelagen) av den 24 december 2003 (nedan kallad skatteförfarandelagen)<sup>3</sup> föreskrivs följande:

#### ***”Rätten att bli hörd***

1) Innan skattemyndigheten fattar sitt beslut ska den skattskyldiga personen ges möjlighet att yttra sig över fakta och omständigheter relevanta för beslutsfattandet.

2) Skattemyndigheten är inte skyldig att tillämpa punkt 1 om

a) dröjsmål med att fatta ett beslut äventyrar fastställandet av den faktiska skattesituationen när det gäller verkställandet av den skattskyldiga personens förpliktelser eller andra åtgärder föreskrivna i lag,

b) den faktiska situationen enbart obetydligt skulle förändra summan av skattefordringarna,

c) de uppgifter som lämnats av den skattskyldiga personen i en deklARATION eller ansökan har godtagits,

d) exekutiva åtgärder är nödvändiga.”

11. Artikel 43 i skatteförfarandelagen har följande lydelse:

#### ***”Innehåll och motivering i beskattningsbeslut***

1) Beskattningsbeslut ska upprättas skriftligen på papper eller i elektronisk form.

2) Beskattningsbeslut på papper ska innehålla följande:

...

j) uppgifter om den skattskyldiga personens hörande.”

<sup>3</sup> Monitorul Oficial al României, del 1, nr 941 av den 29 december 2003, omtryckt och ändrad, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet.

12. Artikel 107 i skatteförfarandelagen lyder som följer:

***”Den skattskyldiga personens rätt att bli underrättad***

- 1) Den skattskyldiga personen ska under skattekontrollen underrättas om resultaten av nämnda kontroll.
- 2) Skattemyndigheten ska för den skattskyldiga personen förete utkastet till rapporten från skattekontrollen innehållande slutsatserna av kontrollen och deras skatterättsliga konsekvenser, och ge vederbörande möjlighet att yttra sig i enlighet med artikel 9.1, utom om beskattningsunderlaget inte har ändrats till följd av skattekontrollen eller om den skattskyldige avstår från sin rätt och meddelar skattemyndigheten detta. ...
- 4) Den skattskyldiga personen har rätt att yttra sig skriftligen över slutsatserna av skattekontrollen inom tre arbetsdagar räknat från den dag då kontrollen avslutats.”

**III. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna**

13. Makarna Ispas var föremål för en skattekontroll. Det framkom att de hade beviljats fem byggrätter av kommunfullmäktige i Floresti under perioden juli 2007–juni 2008. Tre byggnader med vardera 12, 24 och 30 lägenheter samt 4 garage och 2 förvaringsutrymmen uppfördes på grundval av dessa byggrätter. I december 2007 började makarna sälja lägenheterna genom en rad affärstransaktioner. Enligt den nationella domstolen genomförde de därmed transaktioner av fortlöpande karaktär vilket innebar att de var att betrakta som skattskyldiga för mervärdesskatt.

14. Som en följd av skattekontrollen tillställdes makarna Ispas den 25 april 2012 två beskattningsbeslut av Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj myndigheten för offentliga finanser i Cluj, Rumänien. Vart och ett av beskattningsbesluten uppgick till ett totalbelopp om 513 489 rumänska lei (RON) (mervärdesskatt att betala), 451 546 RON (dröjsmålsränta) och RON 7 860 RON (förseningsavgift).

15. Makarna Ispas överklagade beskattningsbesluten till Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj), den hänskjutande domstolen. I sin ansökan hävdade makarna att dessa beslut var ogiltiga på den grunden att deras rätt till försvar hade kränkts. Det angavs inte i beskattningsbesluten om makarna Ispas hade beretts tillfälle att yttra sig eller inte under det administrativa förfarandet.

16. Vid den hänskjutande domstolen begärde myndigheten för offentliga finanser i Cluj att makarna Ispas skulle peka ut de handlingar som var relevanta för deras fall och till vilka de inte hade getts tillgång av skattemyndigheten. Makarna Ispas svarade att de inte begärde tillgång till dessa handlingar utan väckte en rättsfråga rörande – i synnerhet – följderna av att viss information och bevisning hade samlats in utanför det formella förfarandet för skattekontrollen och att de inte hade getts tillgång till dessa uppgifter under det preliminära förfarandet. Makarna Ispas önskade även få klarhet i huruvida en sådan underlåtenhet kan avhjälpas genom att tillgång ges till dessa handlingar i samband med domstolsförfarandet. Makarna Ispas gjorde gällande att skattemyndigheten ex officio skulle ha gett dem automatisk tillgång till samtliga relevanta uppgifter som den beaktade när den upprättade rapporten från skattekontrollen och antog beskattningsbesluten, så att de hade haft möjlighet att bestrida dessa akter.

17. Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Är en administrativ praxis som består i att ett beslut meddelas som ålägger den enskilde skyldigheter utan att denne ges tillgång till alla uppgifter och handlingar som myndigheten beaktade när den antog beslutet och som ingår i den ärendeakt som myndigheten har upprättat – vilken akt inte är tillgänglig för allmänheten – förenlig med principen om iakttagande av rätten till försvar?”

18. Makarna Ispas, den rumänska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Teodor Ispas, Rumäniens regering och kommissionen utvecklade sin talan vid förhandlingen den 4 maj 2017.

#### **IV. Bedömning**

19. Detta förslag till avgörande är strukturerat på följande sätt. Jag kommer först ta upp frågan huruvida förevarande begäran om förhandsavgörande kan prövas i sak (A). Därefter kommer jag diskutera huruvida den hänskjutna frågan omfattas av unionsrätten, och sålunda huruvida EU-domstolen är behörig att pröva den (B). Jag övergår sedan till att behandla den sakfråga som den hänskjutande domstolen har ställt, rörande rätten till försvar i mervärdesskatteförfaranden vid nationella skattemyndigheter (C).

##### **A. Upptagande till sakprövning**

20. Den rumänska regeringen anser att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning. Nämda regering har gjort gällande att den nationella domstolen inte har beskrivit de faktiska omständigheterna tillräckligt detaljerat och att den inte har visat att den fråga som ställts är relevant för det nationella målet. Utan att formellt ha ifrågasatt tolkningsfrågans upptagande till sakprövning har även kommissionen gett uttryck för betänkligheter vad beträffar frågan huruvida den hänskjutande domstolen tillräckligt detaljerat har redogjort för de faktiska omständigheterna.

21. Beslutet om hänskjutande är mycket riktigt tämligen kortfattat och utgör inte något föredöme i fråga om tydlighet i beskrivningen av den faktiska bakgrunden. Beslutet innehåller inte någon hänvisning till de unionsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga i målet. Där anges endast att tvisten i det nationella målet rör mervärdesskatt, ett område som regleras av unionsrätten.

22. Det ska erinras om att nationella domstolar, inom ramen för det samarbete som införts genom artikel 267 FEUF, är skyldiga att iakta de krav som anges i artikel 94 i EU-domstolens rättegångsregler avseende innehållet i en begäran om förhandsavgörande.<sup>4</sup>

23. Jag anser emellertid att även om uppgifterna rörande sakomständigheterna förvisso kan sägas vara tämligen knapphändiga, innehåller dessa uppgifter de grundläggande upplysningar som, trots allt, har gjort det möjligt för de berörda parterna att inkomma med yttranden till EU-domstolen.

24. Dessutom förhåller det sig så att även om beslutet om hänskjutande inte hänvisar till någon specifik bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, är de allmänna skyldigheter som följer av detta direktiv lätt identifierbara och EU-domstolen är i stånd att ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen. När tolkningsfrågorna är oprecist formulerade ankommer det enligt fast rättspraxis på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och utifrån handlingarna i det nationella målet, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med

<sup>4</sup> Se, exempelvis, dom av den 27 oktober 2016, Audace m.fl. (C-114/15, EU:C:2016:813, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

hänsyn till saken i målet.<sup>5</sup> Den omständigheten att frågan endast innehåller en allmän hänvisning till mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den nationella domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara för att avgöra det nationella målet.<sup>6</sup>

25. Jag anser följaktligen att den fråga som har ställts av den hänskjutande domstolen kan tas upp till sakprövning. Det måste emellertid påpekas att de knapphändiga uppgifterna i beslutet om hänskjutande med nödvändighet utgör en begränsning med avseende på hur specifik och tydlig EU-domstolen kan vara i sitt tillhandahållande av ett användbart svar på den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt.

## B. Domstolens behörighet

26. Det finns emellertid i förevarande mål ytterligare en grundläggande fråga som måste undersökas: unionsrättens tillämpningsområde och den därmed sammanhängande frågan om tillämpligheten av unionens grundläggande rättigheter.

27. Den rumänska regeringen anser att förevarande mål endast rör tolkningen och tillämpningen av rumänsk skattelagstiftning, inte unionsrätten. Kommissionen har anfört att mervärdesskattedirektivet visserligen inte uttryckligen stadgar en rätt att yttra sig innan medlemsstaten antar ett beskattningsbeslut, men att den situation som är för handen i detta fall omfattas av unionsrättens tillämpningsområde på grund av att det är fråga om ett förfarande för uppbörd av mervärdesskatt. Detta är också den ståndpunkt som har intagits av den hänskjutande domstolen, som utgår från att unionens grundläggande rättigheter är tillämpliga på situationen i det nationella målet, eftersom målet avser mervärdesskatt.

28. Att omfattas eller inte omfattas av unionsrätten, det är (återigen) frågan. I förevarande mål verkar det som om de aktuella nationella bestämmelserna är *allmänt tillämpliga* på alla nationella skatteförfaranden. Den aktuella frågans faktiska innehåll (i vilken utsträckning en enskild kan begära tillgång till akten/handlingarna i ett nationellt skatteförfarande) ligger uppenbart något långt från en uttrycklig unionsbestämmelse som specifikt skulle föreskriva en sådan skyldighet för medlemsstaterna. Omfattas denna situation av unionsrättens tillämpningsområde, vilket också skulle innebära att unionens grundläggande rättigheter blir tillämpliga?

### 1. Tillämpligheten av unionens grundläggande rättigheter

29. Utgångspunkten är klar: Unionens grundläggande rättigheter, inbegripet såväl de principer som kodifierats i stadgan som de som fortsatt har status som allmänna unionsrättsliga principer, är tillämpliga i samtliga fall som regleras av unionsrätten men inte i andra fall.<sup>7</sup> Med andra ord måste unionens grundläggande rättigheter iakttas när nationell lagstiftning omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, och det kan sålunda inte finnas något fall som omfattas av unionsrätten men som unionens grundläggande rättigheter inte äger tillämpning på.<sup>8</sup> De grundläggande rättigheterna kan i själva verket betraktas som unionsrättens "skugga".<sup>9</sup>

5 Se, exempelvis, dom av den 12 februari 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

6 Såsom EU-domstolen också har gjort i liknande mål, se särskilt dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), där den hänskjutande domstolen endast hänvisade till stadgan, utan att ange några specifika bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Se förslaget till avgörande av generaladvokat Cruz Villalón i målet Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punkt 56).

7 Se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 19).

8 Se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 21).

9 K. Lenaerts och J.A. Gutiérrez-Fons, "The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice", i S. Peers, T. Hervey, J. Kenner och A. Ward, *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary* (C.H. Beck, Hart, Nomos, 2014), s. 1560–1593, 1568.

30. Detta innebär emellertid också att det måste finnas en unionsbestämmelse som är tillämplig, oberoende av och skild från den grundläggande rättigheten i sig.<sup>10</sup> Bestämmelserna i stadgan (eller en viss grundläggande rättighet) kan inte i sig åberopas som grund för EU-domstolens behörighet.<sup>11</sup> En skugga kan med andra ord inte kasta sin egen skugga.

31. Vad gäller medlemsstaternas myndigheters tillämpning av unionens grundläggande rättigheter finns det sålunda en ekvation som förbinder begreppen ”tillämplighet av unionens grundläggande rättigheter” och ”unionsrättens tillämpningsområde”. Men i stället för att lösa problemet synliggör denna ekvation den verkliga frågan: När omfattas en situation som förelagts en nationell myndighets prövning av unionsrättens tillämpningsområde?

## 2. Unionsrättens tillämpningsområde

32. I funktionellt hänseende torde nationella myndigheters handlande falla inom unionsrättens tillämpningsområde *åtminstone* i tre typsituationer.<sup>12</sup> Vi har först situationen där den nationella myndigheten direkt tillämpar unionsrätten, i de flesta fall en förordning, på ett fall den har att pröva (*situationen med direkt tillämpning*). I den andra situationen tillämpar den nationella myndigheten en nationell rättskälla genom vilken en unionsrättslig bestämmelse eller skyldighet införlivas eller genomförs. Även om en nationell myndighet kan förmodas tillämpa nationell rätt på det fall den ska pröva finns unionsrätten kvar i bakgrunden, utan tvekan när det gäller tolkningen (*situationen med indirekt tillämpning*). Den tredje situationen är den där den nationella myndigheten ställs inför en nationell bestämmelse genom vilken medlemsstaten har nyttjat en möjlighet att göra undantag eller motiverade inskränkningar i enlighet med en unionsrättslig bestämmelse (*undantagssituationen*).<sup>13</sup>

33. Det är den andra situationen som berörs i förevarande mål. I motsats till det första scenariot finns här två skikt av bestämmelser, nationella och unionsrättsliga. Den relevanta frågan i denna typ av situation blir graden av *närhet* mellan den ursprungliga unionsrättsliga skyldigheten och dess nationella (icke-)genomförande eller, annorlunda uttryckt, graden av specificitet hos den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen eller skyldigheten.

10 Detta hindrar naturligtvis inte att en bestämmelse i fördragen eller i sekundärrätten som ger uttryck för en grundläggande rättighet även genererar skydd för den däremot svarande grundläggande rättigheten i unionsrätten (som, till exempel, bestämmelsen om likabehandling i rådets direktiv 2000/78/EG av den 27 november 2000 om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet, EGT L 303, 2000, s. 16, och rättelse i EGT L 2, 2001, s. 42).

11 Se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 22).

12 Detta är en förenklad presentation som jag gör med förevarande mål i åtanke och som inte på något sätt täcker in alla tänkbara scenarier eller den invecklade debatt rörande stadgans tillämplighet som de föranlett. Se, exempelvis, förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs i målet Konstantinidis (C-168/91, EU:C:1992:504, punkt 42 och följande punkter), förslag till avgörande av generaladvokaten Poirares Maduro i målet Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, punkt 15 och följande punkter), förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpston i målet Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, punkt 156 och följande punkter), förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, punkt 110 och följande punkter), förslag till avgörande av generaladvokaten Cruz Villalón i målet Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punkt 25 och följande punkter), eller förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i de förenade målen SEGRO och Horváth (C-52/16 och C-113/16, EU:C:2017:410, punkt 122 och följande punkter).

13 Denna (återigen, tämligen förenklade) indelning fokuserar på det enskilda fallet på det nationella planet och karaktären av den rättskälla som tillämpas. Det finns naturligtvis en mängd andra kategoriseringar och angreppssätt. Se, exempelvis, D. Sarmiento, "Who is Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe" *Common Market Law Review*, vol. 50, 2013, s. 1267–1304, L. F. M. Besseling, "The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter", *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, vol. 8, 2001, s. 68–80, P. Eeckhout, "The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question", *Common Market Law Review*, vol. 39, 2002, s. 945–994, M. Dougan, "Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the 'Scope of Union Law'", *Common Market Law Review*, vol. 52, 2015, s. 1201–1245, F. Fontanelli, "The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights", *Columbia Journal of European Law*, vol. 20 (2014), s. 193–247.

34. Denna situation, där det finns ett i unionsrätten fastställt mandat eller en skyldighet för en medlemsstat att handla<sup>14</sup>, har traditionellt ansetts mindre problematisk än "undantagssituationen".<sup>15</sup> Det är när allt kommer omkring erkänt att medlemsstaterna ska vidta alla nationella åtgärder som är nödvändiga för att genomföra unionsrätten.<sup>16</sup> Senare tids rättspraxis visar emellertid att det blir allt svårare att avgöra i vilka situationer medlemsstaterna ska anses genomföra en unionsbestämmelse. Denna svårighet kommer av just osäkerheten beträffande de situationer som kan anses ha en koppling till unionsrätten "nedströms".<sup>17</sup>

### 3. När (och i vilken utsträckning) "genomför" en medlemsstat unionsrätten?

35. Redan före Åkerberg Fransson-domen, i ett mål som rörde tillämpningen av likabehandlingsprincipen med avseende på preskriptionstid för uppbörd av mervärdesskatt, slog EU-domstolen fast att det är "ostridigt att mervärdesskatten omfattas av gemenskapsrättens tillämpningsområde", trots att de nationella processuella bestämmelserna i fråga inte var fastställda enligt unionsrätten.<sup>18</sup>

36. I målet Åkerberg Fransson, som förevarande mål liknar till viss del, angav inte den hänskjutande domstolen vilka specifika bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som medlemsstaten "genomförde".<sup>19</sup> På grundval av mervärdesskattedirektivets allmänna bestämmelser innehållande de generella kraven för uppbörd av mervärdesskatt samt den i artikel 4.3 FEU stadfästa principen om lojalt samarbete, kunde EU-domstolen emellertid identifiera en skyldighet för medlemsstaterna att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande.<sup>20</sup>

37. EU-domstolens svar i domen Åkerberg Fransson rörde specifikt "skattetillägg och ... åtal för skattebrott".<sup>21</sup> Det skulle dock kunna hävdas att detta avgörande – snarare än att ställa upp uttömmande kriterier för bedömningen av unionsrättens tillämpningsområde – mer liknade en omständlig redogörelse för ett resultat än en förklaring till hur EU-domstolen hade resonerat för att komma fram till detta resultat.<sup>22</sup> Frågan kvarstår sålunda: Omfattas numera allt som tangerar mervärdesskatt i medlemsstaterna av unionsrättens tillämpningsområde?

38. Å ena sidan finns det situationer på det nationella planet som kan anses ligga närmre specifika bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, såsom fastställandet av de uppgifter en mervärdesskattedeklaration ska innehålla (artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet) eller införandet av effektiva och avskräckande påföljder för förebyggande av bedrägeri (artikel 273 i mervärdesskattedirektivet).

14 Med K. Lenaerts terminologi i "Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights", *European Constitutional Law Review*, vol. 8, 2012, s. 375–403, på s. 378.

15 För denna diskussion, se F. Jacobs, "Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice" *European Law Review*, vol. 26, 2001, s. 331–341. Se även det nyligen avfattade förslaget till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i de förenade målen SEGRO och Horváth (C-52/16 och C-113/16, EU:C:2017:410).

16 Artikel 291.1 FEUF.

17 För en diskussion kring detta, se till exempel P. Eeckhout, "The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question", *Common Market Law Review*, vol. 39, 2002, s. 945–994, på s. 976. Se även, allmänt, X. Groussot, L. Pech och G.T. Petursson, "The Scope of Application of EU Fundamental Rights on Member States' Action: In Search of Certainty in EU Adjudication", *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 Dom av den 19 november 1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, punkt 31).

19 Se ovan fotnot 6.

20 Dessa bestämmelser var artiklarna 2, 250.1 och 273 i direktiv 2006/112, se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25). För ett liknande synsätt, se även dom av den 12 februari 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 20).

21 Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27).

22 I en något annorlunda kontext (rörande EU-domstolens praxis om den inre marknaden), se S. Weatherill, i M. Adams m.fl. (red.), *Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Hart Publishing, Oxford, 2013, s. 87.



39. Frågan huruvida det måste vara möjligt att få tillgång till ärendeakten eller handlingarna däri under ett nationellt mervärdesskatteförfarande är å andra sidan svårare att knyta till någon specifik bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Det skulle naturligtvis kunna hävdas att en sådan processuell aspekt likväl innefattas i begreppet "riktig uppbörd av mervärdesskatten" i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Det är emellertid just detta som är problemet: Om unionsrättens tillämpningsområde i mervärdesskatteärenden ska förstås på det sättet, finns det då någon relevant aspekt av materiell eller processuell art, eller som rör den institutionella strukturen, som *inte* skulle falla inom unionsrättens tillämpningsområde?

40. Det saknas inte intressanta, för att inte säga absurda, exempel: Omfattas frågan huruvida en medlemsstat är skyldig att erbjuda möjligheten att deklarerar mervärdesskatt elektroniskt (i motsats till på papper) av unionsrättens tillämpningsområde? Hur är det med åtstrammingsåtgärder av olika slag som berör en viss nationell skattemyndighet, såsom en kraftig nedskärning av personal som handlägger mervärdesskattedeklarationer, vilket kan förmodas fördröja mervärdesskatteuppbörden? Eller en ändring av domstolars territoriella behörighet, som inverkar på den takt i vilken skatteärenden kan prövas i domstol? Hur ska man slutligen bedöma nedstängningen av en kafeteria i ett regionalt skattekontor i en medlemsstat, som leder till en nedgång i personalens produktivitet på grund av att de nu måste lämna byggnaden för att få sina smörgåsar?

41. I samtliga dessa fall skulle det kunna hävdas att den nationella åtgärden i fråga inverkar på en "riktig uppbörd av mervärdesskatt" och sålunda omfattas av unionsrättens tillämpningsområde. Är det detta synsätt på innebörden av "unionsrättens tillämpningsområde" i mervärdesskattsmål som följer av domen Åkerberg Fransson? Om vi antar att så inte är fallet uppkommer den verkligt svåra frågan: Var och hur ska gränsen dras?

#### **4. Närhet, nödvändighet, specificitet? Befintlig rättspraxis**

42. Av EU-domstolens avgörande i målet Åkerberg Fransson synes följa att bedömningen inte ska göras utifrån *subjektiva* kriterier. Varken unionens ursprungliga intresse eller de mål som eftersträvas av den, eller den avsikt med vilken medlemsstaten antog den aktuella nationella bestämmelsen, tycks vara avgörande.<sup>23</sup>

43. Den avgörande aspekten torde sålunda vara av *objektiv* karaktär. Frågan om närheten mellan det unionsrättsliga kravet och den nationella bestämmelsen eller, annorlunda uttryckt, specificiteten/konkretionen hos den unionsbestämmelse som genomförs blir därmed ytterst relevant. Ett objektiva kriterium (eller ett objektiva sätt att närma sig ett kriterium) kan i praktiken fortfarande betyda allt ifrån ett krav på fullständig "textspegling" (den unionsrättsliga bestämmelsen måste innehålla en faktisk och bestämd regel som sedan införlivas på nationell nivå) till att se på bestämmelsen om en "riktig uppbörd av mervärdesskatt" som en paraplybestämmelse som innebär att alla nationella bestämmelser som tangerar någon aspekt av mervärdesskatt faller inom unionsrättens tillämpningsområde.

44. Det finns två grupper av mål som är relevanta när man ska söka utreda vad som kan tänkas utgöra ett rimligt förhållningssätt mellan dessa två potentiella ytterligheter. Först har vi de mål som på ett *generellt* sätt behandlar frågan om gränserna för unionsrättens tillämpningsområde, särskilt i syfte att avgöra om unionens grundläggande rättigheter är tillämpliga. Sedan har vi de mål som på ett mer *specifikt* sätt behandlar samma frågor i ett mervärdesskattesammanhang.

<sup>23</sup> I förslaget till avgörande av generaladvokaten Cruz Villalón i målet Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, punkterna 40–41 och 60–63) föreslogs ett angreppssätt baserat på "inslaget av unionsrätt i nationell rätt, eller till och med dess företräde framför den sistnämnda, i varje enskild situation", vilket skulle innebära att man skilde på situationer där förverkligande av (målen med) unionsrätten var *causa* till antagandet av nationella bestämmelser och situationer där användandet av dessa bestämmelser för det nationella genomförandet av unionsrätten är en underordnad *occasio*. Av utgången i det målet framgår emellertid att detta angreppssätt inte godtogs av EU-domstolen i stor avdelning.

### a) Den generella nivån

45. EU-domstolen har klargjort att en ren ”materiell” eller ”tematisk” anknytning till ett unionsrättsligt instrument eller en unionsrättslig bestämmelse, eller till ett område inom vilket unionen har befogenheter, inte utgör tillräcklig anknytning till unionsrätten.<sup>24</sup> För att unionens grundläggande rättigheter ska vara tillämpliga fordras en starkare grad av anknytning, varvid det ”krävs mer än att de berörda ämnesområdena ligger nära varandra”.<sup>25</sup>

46. I rättspraxis har det även lyfts fram ett flertal faktorer som kan användas för att ”pröva” anknytningen till unionsrätten. För att avgöra om en rättslig situation omfattas av unionens grundläggande rättigheter har EU-domstolen bland annat prövat ”huruvida den nationella lagstiftningen i fråga syftar till att genomföra en unionsrättslig bestämmelse, vilken slags lagstiftning det rör sig om och huruvida den eftersträvar andra mål än dem som omfattas av unionsrätten, även om den kan påverka unionsrätten indirekt, samt huruvida det finns några specifika unionsrättsliga bestämmelser på området eller några sådana bestämmelser som kan påverka detta”.<sup>26</sup>

47. Dessa kriterier är emellertid varken kumulativa eller uttömmande. De utgör endast indikativa kriterier som kan tjäna som vägledning för nationella domstolar.<sup>27</sup> De är alla avhängiga av det sammanhang i vilket den rättsliga situationen i fråga ingår.

48. Det verkar som om det krävs en viss grad av *specificitet* (eller närhet).<sup>28</sup> Inte desto mindre tycks detta kriterium vara ganska flexibelt. Det måste inte nödvändigtvis finnas någon *uttrycklig koppling* till den aktuella nationella bestämmelsen.<sup>29</sup> Dessutom måste inte innehållet i den aktuella nationella bestämmelsen vara helt utformat efter unionsrätten. Det finns inte något krav på att nationella bestämmelser ”speglar” bestämmelser i unionsrätten för att de ska omfattas av unionsrättsens tillämpningsområde. Det framgår vidare tydligt av EU-domstolens praxis att i situationer där medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsässig bedömning<sup>30</sup>, eller när de nyttjar en rätt att göra avvikelser eller åberopar tillåtna undantag, vilka alltså omfattas av unionsrätten, är unionens grundläggande rättigheter tillämpliga.<sup>31</sup> Trots detta krävs att det föreligger en högre grad av specificitet än den blotta anknytningen till ett unionsmål eller ett område där unionen har befogenhet: Den måste nå en viss nivå av specificitet i normativt hänseende.<sup>32</sup>

24 Se, exempelvis, dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkterna 36 och 46 och där angiven rättspraxis).

25 Se exempelvis, dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 24), dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl. (C-198/13, EU:C:2014:2055, punkt 34), och dom av den 6 oktober 2016, Paoletti m.fl. (C-218/15, EU:C:2016:748, punkt 14). Se även andra mål från tiden före stadgan såsom dom av den 29 maj 1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, punkt 16) och dom av den 18 december 1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631), punkterna 21–23).

26 Flera av EU-domstolens domar refererar till dessa kriterier: Se dom av den 8 november 2012, Lida (C-40/11, EU:C:2012:691, punkt 79), dom av den 8 maj 2013, Ymeraga m.fl. (C-87/12, EU:C:2013:291, punkt 41), dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 25), och dom av den 10 juli 2014, Julián Hernández m.fl., C-198/13 (EU:C:2014:2055, punkt 37).

27 Se, i detta sammanhang, D. Thym, ”Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta”, *Die Öffentliche Verwaltung*, 2014, s. 941–951, på s. 944.

28 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, punkterna 11 och 12), dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkterna 26 och 27), dom av den 22 maj 2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, punkterna 50–56) och dom av den 8 december 2016, Eurosanamientos m.fl., C-532/15 och C-538/15 (EU:C:2016:932, punkt 54).

29 Förslag till avgörande av generaladvokaten Wathelet i målet Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, punkt 44).

30 Se, exempelvis, dom av den 13 april 2000, Karlsson m.fl. (C-292/97, EU:C:2000:202, punkt 35), och dom av den 13 juni 2017, Florescu m.fl. (C-258/14, EU:C:2017:448, punkt 48). För en diskussion kring detta, se förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, punkterna 52 och 53) och förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet Florescu m.fl. (C-258/14, EU:C:2016:995, punkt 70).

31 Se, exempelvis, dom av den 21 december 2011, N.S. m.fl. (C-411/10 och C-493/10, EU:C:2011:865, punkterna 65–68), och dom av den 16 februari 2017, C. K. m.fl. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, punkt 53).

32 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 38 och 39). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Wathelet i målet Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, punkt 45).

49. Trots den relativa betydelsen av att syftet med de nationella bestämmelserna är att genomföra unionsrätten,<sup>33</sup> är det dessutom inte alltid nödvändigt att de mål som eftersträvas med den nationella bestämmelsen i fråga sammanfaller med de mål som eftersträvas med de specifika unionsrättsliga bestämmelser genom vilka anknytningen till unionens rättsordning kan fastställas.

50. Till exempel måste medlemsstaterna när de tillämpar rambeslutet om en europeisk arresteringsorder<sup>34</sup> eftersträva att förhållandena vid frihetsberövanden inte strider mot förbudet i artikel 4 i stadgan mot omänsklig eller förnedrande behandling, trots att detta rambeslut inte alls berör villkor för verkställighet av fängelsestraff eller förhållanden vid frihetsberövanden.<sup>35</sup> Ett annat exempel är processuella rättigheter. I målet DEB<sup>36</sup> var de tillämpliga allmänna nationella bestämmelserna som reglerade tillgång till rättshjälp för juridiska personer inte specifikt utformade för att genomföra unionsrätten, och inte heller eftersträvades med dessa bestämmelser exakt samma mål. Det ansågs emellertid att bestämmelserna omfattas av unionsrättens tillämpningsområde med avseende på den i artikel 47 i stadgan fastslagna rätten till ett effektivt domstolsskydd, i förbindelse med de rättsmedel som föreskrivs i unionsrätten – i det aktuella fallet väckande av talan om medlemsstatens skadeståndsansvar enligt unionsrätten. De ansågs *nödvändiga* för att säkerställa att de vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har tillgång till ett effektivt rättsmedel inför domstol.

51. Exemplet med processuella rättigheter är relevant även av en annan anledning: Det är inte alltid som unionsrätten definierar eller föreskriver specifika processuella regler. Unionsrätten fokuserar snarare på den materiella sidan av rättigheten eller skyldigheten. Processuella rättigheter är emellertid nödvändiga för att säkerställa unionsrättens effektivitet. Det är med hänsyn till detta samband som EU-domstolen har uttalat att grundläggande processuella rättigheter, såsom rätten att yttra sig, ska iakttas även om de inte uttryckligen föreskrivs i de unionsbestämmelser varigenom materiella rättigheter eller skyldigheter slås fast.<sup>37</sup> Särskilt skyldigheten att iakttä rätten till försvar åvilar medlemsstaterna när de handlar eller fattar beslut inom ramen för unionsrättens tillämpningsområde, även om den tillämpliga unionslagstiftningen inte uttryckligen förskriver särskilda formkrav.<sup>38</sup>

## **b) Mervärdesskatt**

52. Vad vidare gäller den *specifika* nivån, som rör mervärdesskatt och skatteförfaranden, har EU-domstolen hittills inte tvekat att låta ett flertal aspekter av nationella mervärdesskattbestämmelser, förfaranden och institutioner omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, antingen med stöd av specifika bestämmelser i mervärdesskattedirektivet eller av fördragsbestämmelser. Genomdrivande av en riktig uppbörd av skatt genom sanktioner utgör ett "genomförande" av mervärdesskattedirektivet.<sup>39</sup> Inrättandet och tillämpningen av administrativa

33 Se, särskilt, dom av den 13 juni 2017, Florescu m.fl. (C-258/14, EU:C:2017:448, punkterna 47 och 48).

34 Rådets rambeslut 2002/584/RIF av den 13 juni 2002 om en europeisk arresteringsorder och överlämnande mellan medlemsstaterna (EGT L 190, 2002, s. 1), i dess lydelse enligt rådets rambeslut 2009/299/RIF av den 26 februari 2009 (EUT L 81, 2009, s. 24) (nedan kallat rambeslutet).

35 Dom av den 5 april 2011, Aranyosi och Căldăraru (C-404/15 och C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, punkterna 84 och 88).

36 Dom av den 22 december 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, punkt 33 och följande punkter).

37 Se, exempelvis, dom av den 5 november 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

38 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 38) och dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

39 Se, exempelvis, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555), och dom av den 5 april 2017, Orsi och Baldetti (C-217/15 och C-350/15, EU:C:2017:264). Se även mitt förslag till avgörande i målet Scialdone (C-574/15).

förfaranden för uppbörden av mervärdesskatten har bedömts falla inom unionsrättens tillämpningsområde.<sup>40</sup> När medlemsstaterna inför ändamålsenliga kontroller och meddelar beskattningsbeslut agerar de följaktligen i enlighet med en skyldighet som åvilar dem enligt unionsrätten.

53. Faktum är att EU-domstolen har slagit fast följande: ”Att inte inge någon mervärdesskattedeklaration, liksom att inte föra räkenskaper – vilket, om det gjorts, skulle ha gjort det möjligt att tillämpa mervärdesskatt och skattemyndighetens kontroll av den – och att inte bokföra fakturor som utfärdats och betalats, kan särskilt utgöra hinder för en riktig uppbörd av skatten och kan följaktligen äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.”<sup>41</sup> När en medlemsstat står inför en sådan situation är den skyldig ”att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet [... och] är ... skyldig att kontrollera de skattskyldigas deklarerationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument, liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas”.<sup>42</sup>

54. EU-domstolen har dessutom ofta tillämpat unionens grundläggande rättigheter med avseende på rättsliga och administrativa förfaranden för skatteuppbörd.<sup>43</sup>

### ***c) Gränsen för rimlig funktionell nödvändighet***

55. Det står klart att EU-domstolens förhållningssätt till dags dato har varit tämligen generöst. På den tänkta skala som beskrivs kortfattat ovan i punkt 43 i detta förslag till avgörande lutar EU-domstolen förvisso mer åt att betrakta bestämmelsen om en ”riktig uppbörd av mervärdesskatt” som en paraplybestämmelse, som kan förmodas få alla nationella bestämmelser på det området att omfattas av tillämpningsområdet för unionsrätten.

56. Det tycks emellertid finnas åtminstone en gräns för en sådan godtycklig paraplylogik. Denna gräns fungerar som ett undantag från den ovannämnda paraplybestämmelsen och är regeln om funktionell (rimligen förutsebar) nödvändighet. Denna regel skulle kunna formuleras på följande sätt: Varje nationell bestämmelse som tjänar som medel för ett effektivt genomförande på nationell nivå av en i unionsrätten grundad förpliktelse, även om den inte har antagits för detta syfte, kommer att omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, *såvida inte* antagandet och användningen av denna nationella bestämmelse inte rimligen kan anses nödvändigt för att genomföra den aktuella unionsrättsliga bestämmelsen.

57. I ett väl fungerande nationellt mervärdesskattesystem kan det således rimligen förväntas att medlemsstaten sörjer för att det införs administrativa förfaranden för uppbörd av mervärdesskatt och att nödvändiga sanktioner kan utdömas. Det kan också förväntas att skattskyldiga personer inom ramen för sådana förfaranden faktiskt åtnjuter vissa grundläggande rättigheter, inbegripet rätten att yttra sig eller rätten till domstolsprövning. Det *särskilda sätt* på vilket medlemsstaterna väljer att

40 Se, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 67), där EU-domstolen förklarade att ”en ... efterbeskattning på mervärdesskatteområdet till följd av ett konstaterande av rättsmissbruk ... [utgör] en tillämpning av artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet samt av artikel 325 FEUF. Den utgör således en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan”.

41 Se, exempelvis, dom av den 28 juli 2016 Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

42 Se, exempelvis, dom av den 17 juli 2008, kommissionen/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37), dom av den 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 21), och dom av den 26 februari 2013 Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25).

43 Se, exempelvis, dom av den 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 24 och följande punkter) (rörande preskriptionstider och principen om en rimlig frist för indrivning av mervärdesskattefordringar), och dom av den 12 februari 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 33) (avseende tillämpliga nationella administrativa förfaranden vid misstanke från skattemyndighetens sida att förfarandemissbruk föreligger). Se även, med avseende på tullsatter, dom av den 18 december 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 34 och följande punkter) (rörande bestämmelser om allmänna frister för delgivning i Portugals allmänna lag om skatter och avgifter), och dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 28 och följande punkter) (angående rätten att yttra sig).

konkret sörja för dessa komponenter ligger inom deras eget skön. På en högre abstraktionsnivå finns emellertid alltså den rimliga förutsebara förväntan om att dessa komponenter är nödvändiga för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten. Omvänt är det emellertid inte rimligt att anse att frågan huruvida skattedeklarationen är elektronisk eller pappersbaserad eller huruvida ett skattekontor har en personalkafeteria utgör en nödvändig komponent för en fungerande uppbörd av mervärdesskatten.

#### *d) En coda: av fyrton och skuggor*

58. Jag medger utan vidare att den ovan översiktligt beskrivna tolkningen av unionsrättens tillämpningsområde i fall då medlemsstaterna genomför unionsrätten i bästa fall kan ses som en ungefärlig tumregel. Det finns särskilt två faktorer som gör det vanskligt att utifrån EU-domstolens hittillsvarande praxis formulera en allmängiltig regel.

59. För det första täcker unionsrätten i dag ett brett spektrum av rättsområden. På flera av dessa områden finns rättsakter som uppvisar påfallande olikheter vad gäller tillämpningsområde och karaktär. Dessutom utvecklas inte alla dessa rättsområden i samma takt. En *allmänt* tillämplig rättsregel värd namnet borde emellertid vara allmängiltigare, det vill säga inte vara begränsad till att bara gälla på mervärdesskatteområdet utan äga transversell tillämpning. Det är knappast rimligt att det skulle finnas en uppsättning kriterier för att fastställa unionsrättens tillämpningsområde i mervärdesskattefall, en annan i socialförsäkringsfall och ytterligare en annan på området rättsligt samarbete, med särskilda underkriterier för fall som rör straffrätt. Likaså torde det krävas att denna regel primärt utformas på grundval av normativa kriterier, nämligen på en förhandsbedömning av den unionsrättsliga bestämmelsens och de aktuella nationella bestämmelsernas innebörd, inte på deras samhällseliga inverkan.<sup>44</sup>

60. För det andra är förfarandet för förhandsavgöranden ett system för rättsligt samarbete baserat på enskilda fall. Syftet med systemet är inte att det ska genomföras en abstrakt överprövning av nationell lagstiftning, utan att unionsrätten ska tolkas mot bakgrund av ett konkret mål som den nationella domstolen har att avgöra. Inom ramen för en behörighet utformad på detta sätt är det oundvikligt att EU-domstolen i ett konkret fall – om det framkommer att en aspekt av processuell art eller som rör den institutionella strukturen i en medlemsstat har ett klart samband med förverkligandet i det enskilda fallet av en på unionsrätten grundad rättighet – bedömer att denna aspekt faktiskt omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, även om samma nationella bestämmelse sannolikt skulle anses falla utanför detta tillämpningsområde om den betraktades abstrakt och fristående.<sup>45</sup>

61. Till skillnad från när det gäller frågan om mänsklighetens existens tror jag emellertid inte att omfattas eller inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde med nödvändighet eller per definition är en helt svartvit fråga, där ett fall antingen är helt ”innanför” eller helt ”utanför”.

<sup>44</sup> Det råder ingen brist på exempel, inom olika områden av unionsrätten, som bekräftar att behörighetskriterier som grundar sig på de samhällseliga verkningarna av en bestämmelse är svåra (eller till och med omöjliga) att tillämpa i praktiken, för att inte tala om risken för att denna samhällseliga inverkan kan ändras, vilket i själva verket innebär att en nationell bestämmelse över tid kan komma in under, och falla ut från, unionsrättens tillämpningsområde. Som ett exempel kan nämnas skyldigheten att bedöma huruvida en nationell åtgärd har en *väsentlig påverkan på saluföringen* för att avgöra om den utgör ett ”annat krav” som är anmälningspliktigt enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34 av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter (EGT L 204, 1998, s. 37) (se mitt förslag till avgörande i målet M. och S. (C-303/15, EU:C:2016:531, punkterna 63–66).

<sup>45</sup> Se, exempelvis, beslut av den 28 november 2013, Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio Lda, (C-258/13, EU:C:2013:810, punkt 23). Det målet, liksom DEB-målet, gällde juridiska personers tillgång till rättshjälp. EU-domstolen förklarade emellertid att ”till skillnad från ... målet DEB, i vilket domstolen tolkade artikel 47 i stadgan inom ramen för en skadeståndstalan mot staten som väckts med stöd av unionsrätten, innehåller beslutet om hänskjutande inte någon konkret omständighet som gör det möjligt att anse att Sociedade Agrícola gjort en ansökan om rättshjälp i samband med en talan som avser skydd av rättigheter som företaget tillerkänns enligt unionsrätten”.

62. EU-domstolen har redan slagit fast att det finns en skillnad mellan de situationer som helt regleras av unionsrätten och de situationer i vilka medlemsstaterna behåller ett betydande manöverutrymme. I det sistnämnda fallet förblir nationella domstolar behöriga att tillämpa nationella normer för skydd av grundläggande rättigheter förutsatt att den skyddsnivå som följer av unionens grundläggande rättigheter iaktas.<sup>46</sup>

63. Om vi överför detta resonemang på frågan om unionsrättens tillämpningsområde borde det finnas en skala, en gradering av situationer som faller ”inom unionsrättens tillämpningsområde”, baserad på just *närheten* till ett konkret och specifikt unionsrättsligt krav: Ju närmare en situation är ett tydligt definierat unionsrättsligt krav, desto mindre manöverutrymme har medlemsstaten och desto grundligare blir efterkontrollen. Detta kan även uttryckas omvänt: Ju mer fjärran från någon tydlig och specifik unionsrättslig bestämmelse en situation – som likväl omfattas av unionsrättens tillämpningsområde – är, desto större manöverutrymme har medlemsstaten vad gäller sättet för genomförande av denna förpliktelse.

64. Jag vill, för att använda en metafor, föreslå att i stället för att jaga den berömda enhörningen i hopp om ett entydigt och förutsebart kriterium för att avgöra när medlemsstater ”handlar inom tillämpningsområdet för unionsrätten” i fall av införlivande eller genomförande av unionsrätten – vilket kriterium jag måste erkänna att jag har svårt att finna i nu gällande unionsrätt – kan EU-domstolen kanske anamma en slags ”fyrornsmetod”: Ju närmare en specifik och konkret unionsrättslig bestämmelse desto mindre manöverutrymme i den nationella rätten. Omvänt gäller då att ju längre från fyrornet – men alltså inom räckvidden för dess sken (det vill säga utan att den ovan nämnda undantagsregeln om rimlig funktionell nödvändighet utlöses) – desto mindre ingående efterkontroll krävs.

65. En sak är emellertid säker: Där det finns ljus måste det också finnas skugga (den som utgörs av unionens grundläggande rättigheter).<sup>47</sup> Om medlemsstaterna som en följd av unionsrätten är skyldiga att säkerställa en effektiv tillämpning av unionsrätten är det också nödvändigt att denna tillämpning kontrolleras från samma källa, det vill säga av unionens grundläggande rättigheter. Det vore orimligt om medlemsstaterna var förpliktade att agera på ett visst sätt (som till exempel att effektivt uppbära mervärdesskatt) samtidigt som kontrollen av och gränserna för detta agerande plötsligt skulle falla utanför unionsrättens tillämpningsområde.

## 5. Förevarande mål

66. Förevarande mål avser tillämpningen av nationella bestämmelser i skatteförfarandelagen rörande enskildas rätt till försvar i ett förfarande för beräkning och uppbörd av mervärdesskatt.

67. Även om de allmänna bestämmelserna i skatteförfarandelagen inte har någon specifik grund i unionsrätten utgör dessa bestämmelser en del av förfarandet för en riktig uppbörd av mervärdesskatt. Skattemyndigheternas skyldighet att i ett korrekt genomfört mervärdesskatteförfarande kommunicera med den skattskyldiga personen, inte enbart för att upplysa vederbörande om det beslut som myndigheten avser att fatta utan också för att säkerställa att den förfogar över samtliga relevanta uppgifter som den ska grunda beslutet på, kan inte betraktas som en onödig eller oförutsebar aspekt av förfarandet.

<sup>46</sup> Dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 29), och dom av den 26 februari 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, punkt 60). Se, exempelvis, dom av den 30 maj 2013, F. (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, punkterna 52–55).

<sup>47</sup> Vilket tar oss tillbaka dit vi började, med målet Åkerberg Fransson i punkt 29 ovan.

68. En skattekontroll som syftar till att klargöra huruvida en person är skattskyldig för mervärdesskatt och huruvida dennes affärstransaktioner har dokumenterats i vederbörlig ordning är i själva verket – om man ser enbart till ordalydelsen – inte mer fjärran från lydelsen av artiklarna 231.1 och 242 i mervärdesskattedirektivet än vad ”skattetillägg och åtal för skattebrott” är från lydelsen av artiklarna 2, 250.1 och 273 i samma direktiv.<sup>48</sup>

69. Detta innebär att EU-domstolen är behörig att svara på den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt.

### **C. Insyn i akten i förfaranden för uppbörd av mervärdesskatt**

70. Det ska först klargöras att den hänskjutande domstolens fråga enbart avser tillgången till uppgifter och handlingar i ärendeakten. Förevarande mål rör således inte de (sak-)omständigheter som låg till grund för beskattningsbeslutet, såsom frågan om makarna Ispas ställning som skattskyldiga eller transaktionernas karaktär av skattepliktiga.

71. Vidare följer det av frågan såsom den formulerats av den hänskjutande domstolen att det uttryckligen är nationell administrativ praxis som avses. Som kommissionen har påpekat är det emellertid oklart huruvida skattemyndigheten i det nu aktuella fallet gjorde en korrekt tillämpning av de processuella skyldigheter som följer av nationell rätt och som rör rätten till försvar, inbegripet rätten att yttra sig. Utöver upplysningarna om detta enskilda fall finns det i beslutet om hänskjutande inte någon information om vad den angivna nationella praxisen borde vara. Huruvida nationell administrativ praxis är förenlig med nationell lag är således en fråga som den nationella domstolen har att pröva.

72. Mot bakgrund av dessa klargöranden anser jag att det, för att EU-domstolen ska kunna ge ett användbart svar, är nödvändigt att omformulera frågan: Kräver den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar att en enskild, i ett nationellt administrativt förfarande för uppbörd av mervärdesskatt, får tillgång till samtliga uppgifter och handlingar som ingår i ärendeakten och som beaktades av den offentliga myndigheten när den antog sitt beslut?

73. Jag kommer att strukturera mitt svar på den frågan på följande sätt: Efter en inledande diskussion om den specifika grunden för de rättigheter som är aktuella i förevarande mål (1) övergår jag till frågan om vad kravet på iakttagande av rätten till försvar faktiskt innebär med avseende på tillgång till uppgifter och handlingar inom ramen för nationella administrativa förfaranden som genomför mervärdesskattedirektivet (2).

#### **1. Den tillämpliga rättigheten eller allmänna principen**

74. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga endast med avseende på principen om iakttagande av rätten till försvar.<sup>49</sup> Denna utformning av frågan är enligt mitt förmenande korrekt. Varken artikel 48 eller artikel 41 i stadgan är tillämpliga på omständigheterna i målet.

<sup>48</sup> Se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 27.

<sup>49</sup> Till skillnad från vad som var fallet i domen av den 17 juli 2014, YS m.fl. (C-141/12 och C-372/12, EU:C:2014:2081, punkt 68), där EU-domstolen underströk att tolkningsfrågan hade ställts endast med avseende på artikel 41 i stadgan.

75. Vad först gäller artikel 48 i stadgan saknar denna bestämmelse relevans i målet. I den bestämmelsen stadgas om skydd för den oskuldspresumtion och den rätt till försvar som tillkommer den ”som har blivit anklagad”. Klagandena i det nationella målet blev inte ”anklagade”. De underkastades helt enkelt ett beskattningsbeslut som fastställde deras skattemässiga skyldigheter.<sup>50</sup>

76. Vad vidare gäller artikel 41.2.b i stadgan anges uttryckligen rätten till tillgång till akten såsom en del av rätten till god förvaltning. Denna bestämmelse är emellertid klart avgränsad till att gälla unionens institutioner, organ och byråer (a). Dessutom finns det en skillnad, med avseende på exakt räckvidd och innehåll, mellan artikel 41 i stadgan och principen om iakttagande av rätten till försvar (b).

#### ***a) Rätten till insyn i akten såsom en del av rätten till god förvaltning***

77. Efter en viss inledande tvekan<sup>51</sup> har EU-domstolen upprepade gånger, i linje med ordalydelsen i stadgan, slagit fast att artikel 41 i stadgan endast riktar sig till Europeiska unionens institutioner, organ och byråer.<sup>52</sup>

78. Denna tolkning har inte vunnit allmänt bifall. En motsatt ståndpunkt har framförts, som hävdar att denna tolkning strider mot den allmänna regeln om tillämpningsområdet för stadgans artikel 51.1. Den undantar medlemsstaters åtgärder även om de vidtas för genomförandet av unionsrätten.<sup>53</sup>

79. Jag måste medge att jag har svårt att se att det föreligger någon sådan motsättning, och detta av åtminstone fyra skäl.

80. För det första är lydelsen väldigt klar. Artikel 41.1 i stadgan begränsar på ett tydligt sätt tillämpningen av hela denna artikel till att gälla för ”unionens institutioner, organ och byråer”. Det skulle enligt mitt förmenande krävas ytterligt starka argument för att domstolsvägen ändra innehållet i en klar och tydlig bestämmelse i primärrätten, en bestämmelse som dessutom har antagits relativt nyligen.

81. Genom att uttryckligen ange till vilka bestämmelsen om rätten till god förvaltning riktar sig, ger artikel 41 i stadgan för det andra uttryck för den (konstitutionella) lagstiftarens vilja att anta särskilda bestämmelser som är tillämpliga på Europeiska unionen när den agerar genom sin *direkta förvaltning*. Vad gäller tillämpligheten av denna specifika bestämmelse i stadgan innehåller artikel 41 i grund och botten sin egen *lex specialis* i förhållande till stadgans allmänna tillämpningsområde som definieras i artikel 51.1. Jag ser inte något motsägelsefullt eller inkonsekvent i en sådan tolkning. I själva verket är det ganska vanligt förekommande att en lagstiftningsakt avgränsar sitt tillämpningsområde (i materiellt hänseende och med avseende på personkrets) på flera olika sätt. Det kan finnas en övergripande

50 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 83). Trots att administrativa sanktioner för försenad betalning påfördes i det nu aktuella fallet finns det inte några uppgifter i begäran om förhandsavgörande eller i parternas inlagor som ger vid handen att dessa sanktioner skulle ha varit av straffrättslig karaktär.

51 Se dom av den 22 november 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, punkterna 81–84), där EU-domstolen uttalade att principen om iakttagande av rätten till försvar följde av artikel 41 i stadgan och slog fast att ”det följer av ordalydelsen i sig att denna bestämmelse har en allmängiltig tillämpning”.

52 Se dom av den 21 december 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punkt 28), dom av den 17 juli 2014, YS m.fl. (C-141/12 och C-372/12, EU:C:2014:2081, punkt 67), dom av den 5 november 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 44), dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 83), och dom av den 9 mars 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, punkt 60).

53 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Wathelet i målet Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, punkt 47) där han resonerar som följer: ”Jag anser inte att det vore konsekvent och i överensstämmelse med domstolens rättspraxis att betrakta ordalydelsen i artikel 41 i stadgan som en möjlighet att frångå regeln i artikel 51 däri så att medlemsstaterna inte skulle vara skyldiga att tillämpa en artikel i stadgan trots att de tillämpar unionsrätten. Således är jag böjd att förespråka att artikel 41 i stadgan ska vara tillämplig på medlemsstaterna när de tillämpar unionsrätten...”. Se även, vad gäller denna debatt, förslag till avgörande av generaladvokaten Mengozzi i målet Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, punkterna 28–32) och i målet M (C-560/14, EU:C:2016:320, punkt 27), samt förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet N. (C-604/12, EU:C:2013:714, punkt 36).



bestämmelse rörande tillämpligheten som är allmänt tillämplig såvida inte något annat anges. En lagstiftningsakt kan faktiskt samtidigt innehålla en eller flera specifika bestämmelser som var och en avgränsar tillämpningsområdet, till exempel genom att det anges att avsnitt X eller avdelning Y endast gäller en viss kategori av personer eller i vissa specifika situationer.

82. Sett mot denna bakgrund utgör artikel 41 i stadgan ett specifikt uttryck för en fristående grundläggande rättighet som skyddar enskilda endast när de kommer i kontakt med Europeiska unionens *direkta förvaltning*, vilken i fördragen beskrivs som en ”öppen, effektiv och oberoende europeisk administration”.<sup>54</sup>

83. För det tredje har vi det argument som rör stadgans systematik. Begränsningen av de ”adressater” som är skyldiga att iaktta och följa artikel 41 i stadgan är i linje med den allmänna systematiken i stadgan som, i flera av sina bestämmelser i avdelning V, specifikt anger de centrala rättigheter som enskilda har när de kommer i direkt kontakt med unionens administrativa och politiska organ.<sup>55</sup>

84. Det finns slutligen ett bredare argument av konstitutionell karaktär. Mot bakgrund av den okuvliga och väldokumenterade envishet med vilken den konstitutionella lagstiftaren har sökt förhindra att rättigheter i stadgan utvidgas till att gälla på områden där unionen inte har tilldelats befogenheter,<sup>56</sup> kan en uttrycklig begränsning vad gäller adressaterna i några av stadgans bestämmelser knappast betraktas som en omedveten försummelse eller ett rent skrivfel från den konstitutionella lagstiftarens sida.<sup>57</sup>

85. Sammanfattningsvis anser jag att artikel 41 i stadgan är en bestämmelse som riktar sig till Europeiska unionens direkta förvaltning i syfte att förankra en hög och autonom skyddsstandard. Artikel 41 är därför inte tillämplig i förevarande mål.

### ***b) Den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar och god förvaltningssed***

86. Diskussionen rörande tillämpningen av artikel 41 i stadgan åskådliggör den mer generella diskussionen om förhållandet mellan allmänna principer och rättigheter i stadgan.<sup>58</sup> Just eftersom artikel 41 i stadgan avgränsar sitt tillämpningsområde genom att hänvisa till Europeiska unionens *direkta* förvaltning, förblir frågan om artikelns förhållande till principerna om god förvaltningssed och rätten till försvar tämligen kontroversiell.<sup>59</sup>

<sup>54</sup> Artikel 298 FEUF.

<sup>55</sup> Såsom rätten till tillgång till handlingar (artikel 42), rätten att vända sig till Europeiska ombudsmannen vid missförhållanden (artikel 43), eller rätten att göra framställningar till Europaparlamentet (artikel 44). Även alla dessa rättigheter är på ett logiskt sätt begränsade med avseende på sina ”adressater”.

<sup>56</sup> Artikel 51.2 i stadgan och artikel 6.1 FEU.

<sup>57</sup> En del författare har uttryckligen kopplat detta faktum till oviljan hos medlemsstaterna: ”Syftet med en sådan avfattning är att försäkra medlemsstaterna om att de inte kommer att behöva beakta principen om god förvaltning i rent nationella administrativa förfaranden, inbegripet dem som involverar tillämpning av gemenskapsrätten” – J. Dutheil de la Rochère, ”The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration” i A. Arnull, m.fl. (red.), *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2007, s. 157–172 på s. 170. Se även K. Kanska, ”Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights” *European Law Journal*, vol. 10, 2004, s. 296–326, på s. 310.

<sup>58</sup> Beträffande denna fråga, se Hofmann H. och Mihaescu C., ”The relation between the Charter’s Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case” *European Constitutional Law Review*, vol. 9, 2013, s. 73–101, på s. 73.

<sup>59</sup> Se, allmänt, B.C. Mihaescu Evans, *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, vol. 7, Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. Det finns ganska begränsat med rättspraxis från tiden före stadgan där den *allmänna principen* om god förvaltningssed tillämpas specifikt på nationella administrativa förfaranden. Se dom av den 21 juni 2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, punkt 25).

87. Det står emellertid klart att ett antal av de ”operativa” aspekter som enligt artikel 41.2 omfattas av rätten till god förvaltning även återspeglar specifika allmänna principer i unionsrätten.<sup>60</sup> Härvid är de allmänna principerna om iakttagande av rätten till försvar, inbegripet rätten att bli hörd och motiveringsskyldigheten, av särskild betydelse.<sup>61</sup>

88. Det står likaså klart att principen om skydd för rätten till försvar, vilken är relevant för omständigheterna i detta mål, är tillämplig för medlemsstaterna när de agerar inom tillämpningsområdet för unionsrätten, så snart de nationella myndigheterna avser att vidta en åtgärd mot en person som går denne emot.<sup>62</sup>

89. Å andra sidan är det tveksamt om sådana allmänna principer, som rätten till försvar i det nu aktuella fallet, har exakt samma innehåll som artikel 41 i stadgan. Den uttryckliga begränsningen av stadgan som följer av lydelsen av artikel 41 hindrar, för att använda generaladvokaten Kokotts ord, att dess innehåll ”utan vidare överför[s] på [medlems]staternas myndigheter, även om dessa genomför [unions]rätten”.<sup>63</sup> På ett mer principiellt plan kan det hävdas att ett sådant tillvägagångssätt skulle ligga farligt nära ett kringgående av det uttryckliga stadgandet i artikel 41 i stadgan.

90. Mot bakgrund av denna viktiga anmärkning måste var och en av komponenterna i artikel 41 undersökas noggrant och fristående. Så är särskilt fallet när det gäller rätten till tillgång till akten, som kom att omfattas av artikel 41 som en följd av en utveckling av rättspraxis, som själv har sitt ursprung i en utvärdering av praxis av unionens institutioner på det konkurrensrättsliga området.<sup>64</sup>

91. Det är, kort sagt, principen om iakttagande av rätten till försvar som är tillämplig. Dess innehåll med avseende på medlemsstaternas tillämpning av unionsrätten kan skilja sig från de (specifika och fristående) garantier som föreskrivs i artikel 41 i stadgan, vilka är tillämpliga på unionens direkta förvaltning. Med beaktande av samtliga dessa överväganden ska jag i det följande undersöka villkoren för rätten till försvar under sådana omständigheter som de som är för handen i det nationella målet.

## ***2. Tillgång till uppgifter och handlingar som ligger till grund för ett nationellt beslut inom ramen för unionsrättens tillämpningsområde***

92. Makarna Ispas har anfört att rätten till tillgång till akten, som föreskrivs i artikel 41.2 b i stadgan, inte är uttryckligen reglerad i den nationella rätten när det gäller skatteförfaranden.<sup>65</sup> Därför utövar skattskyldiga sin rätt att yttra sig utan att ha vederbörlig tillgång till sina akter. Mer specifikt har makarna Ispas förklarat att de under det administrativa förfarandet inte hade tillgång till alla handlingar i sin akt, och detta gällde särskilt de handlingar som hade inhämtats före inledandet av

60 Se, exempelvis, dom av den 8 maj 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, punkterna 49 och 50) där EU-domstolen slog fast att rätten till god förvaltning i artikel 41 i stadgan återspeglar en allmän unionsrättslig princip och konstaterade att ”när en medlemsstat genomför unionsrätten, är de krav som följer av rätten till god förvaltning – bland annat vars och ens rätt att få sina angelägenheter behandlade opartiskt, rättvist och inom skälig tid – tillämpliga i ett förfarande för beviljande av alternativt skydd, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, som genomförs av den behöriga nationella myndigheten”. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, punkt 85 och följande punkter) och förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, punkt 77).

61 Se, exempelvis, dom av den 15 oktober 1987, Heylens m.fl. (222/86, EU:C:1987:442, punkt 15), dom av den 5 november 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 45 och följande punkter), och dom av den 11 december 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punkterna 30–34).

62 Se, dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

63 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, punkt 25).

64 Se, i detta avseende, dom av den 7 januari 2004, Aalborg Portland m.fl./kommissionen (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P och C-219/00 P, EU:C:2004:6, punkt 68). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i målet BPB Industries and British Gypsum/kommissionen (C-310/93 P, EU:C:1994:408, punkt 112 och följande punkter). För en allmän redogörelse för detta ursprung, se H.P. Nehl, *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Oxford, 1999, s. 45 och följande sidor.

65 De har hänvisat till artikel 9.1 artikel 43.2 j och artikel 107.2 och 107.4 i den i målet tillämpliga skatteförfarandelagen.

den formella skattekontrollen.<sup>66</sup> De handlingar som hade inhämtats före inledandet av skattekontrollen lades till akten först i samband med domstolsförfarandet, på begäran av den hänskjutande domstolen. Dessa handlingar ingick inte bland de bilagor som angavs i de ursprungliga beskattningsbesluten. Makarna Ispas hävdar att dessa handlingar hemlighölls för att dölja det faktum att en utredning av skattesituationen hade genomförts innan den faktiska skattekontrollen inleddes.

93. Makarna Ispas har vidare förklarat att de nationella förfarandena inte tillåter att nya argument anförs under domstolsförfarandet – alltså efter det att den administrativa akten översänts till domstolen i enlighet med bestämmelserna i nationell rätt. Makarna Ispas har särskilt anfört att enligt EU-domstolens praxis<sup>67</sup> kan en kränkning av rätten till insyn i akten inte avhjälpas genom att den enskilde får ta del av akten när ärendet tagits till domstol. Enligt makarna behöver den berörde i en sådan situation inte visa att utgången av det administrativa förfarandet hade blivit annorlunda om vederbörande hade haft tillgång till akten, utan endast att han eller hon hade kunnat använda uppgifterna i ärendeakten för sitt försvar.

94. Kommissionen och den rumänska regeringen har tillbakavisat makarna Ispas argument. De anser inte att rätten till försvar har kränkts i förevarande fall.

95. Den rumänska regeringen har gjort gällande att de relevanta bestämmelserna i nationell rätt garanterar såväl rätten att få yttra sig innan ett beslut fattas som den skattskyldiga personens rätt att hållas underrättad genom hela förfarandet.<sup>68</sup> Nationell rätt föreskriver att skattemyndigheten för den skattskyldiga personen ska förete utkastet till rapporten från skattekontrollen, som innehåller slutsatserna av kontrollen och deras skatterättsliga konsekvenser, och som ger vederbörande möjlighet att yttra sig. Den slutliga rapporten från skattekontrollen, med bilagor, innehållande alla relevanta handlingar som beaktats av administrationen vid antagandet av beskattningsbeslutet, ska delges den skattskyldiga personen. Den rumänska regeringen har dessutom angett att åsidosättandet av dessa krav leder till att beskattningsbeslutet upphävs.

96. På samma sätt har kommissionen gjort gällande att det inte är fråga om någon kränkning av rätten till försvar. Makarna Ispas begärde inte insyn i sin akt och svarade inte när skattemyndigheten under de rättsliga förfarandena erbjöd dem att ta del av handlingarna. Makarna Ispas har inte hävdat att de saknade kännedom om de handlingar som låg till grund för beskattningsbeslutet. Enligt kommissionen har rätten att yttra sig iakttagits om beslutet grundas på uppgifter som överlämnats av den enskilde, och som rör rättsliga och faktiska omständigheter som han eller hon känner till. Med avseende på tillgången till akten under domstolsförfarandet har kommissionen vidare gjort gällande att makarna Ispas inte har visat att de handlingar som de inte hade tillgång till, och på vilka beslutet grundades, hade kunnat åberopas till deras försvar.

97. Enligt min mening kan makarna Ispas inte vinna framgång med sina argument. Innan jag går vidare till en redogörelse i detalj för anledningen till detta måste några saker klargöras.

66 De har särskilt gjort gällande att det fanns åtskilliga uppgifter som hade kunnat vara relevanta och som de inte gavs möjlighet att ta del av. De anser att även uppgifter som inhämtats av skattemyndigheten innan den formella skattekontrollen inleddes, såsom uppgifter från notarier och banker, från olika databaser, från andra myndigheter, eller som inkommit efter begäran om bistånd från andra medlemsstater, ska omfattas av rätten till tillgång till akten.

67 Makarna Ispas har upprepade gånger, i sina muntliga och skriftliga yttranden, hänvisat till dom av den 25 oktober 2011, Solvay/kommissionen (C-109/10 P, EU:C:2011:686, punkterna 54–57).

68 De har hänvisat till artiklarna 9, 43 och 107 i skatteförfarandelagen, återgivna i punkterna 10–12 i förevarande förslag till avgörande.

**a) Tillgång till vad exakt?**

98. En del av problemet i detta fall, som var tydligt redan under behandlingen av frågan rörande upptagandet till sakprövning, är att det är mycket oklart vad makarna Ispas exakt önskar tillgång till, och vilka handlingar som de borde ha fått tillgång till och till vilka de inte gavs sådan tillgång. Denna brist på klarhet blev än påtagligare under förhandlingen, när det visade sig att de olika parterna läste in ganska skilda betydelser i begreppet "tillgång till en akt". Det exakta innehållet i de upplysningar som begärs i detta mål förblir således oklart.

99. Innan jag går vidare i min undersökning av tolkningsfrågan bör därför tre variabler klarläggas: *tillgång till vad, när och hur*.

100. Variabeln "vad" syftar på föremålet för rätten till tillgång: Vad exakt utgör en "akt" till vilken åtkomst begärs? Är det samtliga handlingar som ingår i en ärendeakt avseende hela förfarandet, eller endast de specifika handlingar i akten som utgör grund för beslutet? Hela akten får förmodas innebära akten i sin helhet, inbegripet samtliga komponenter som inte har något direkt samband med det antagna beslutet, såsom interna skrivelser, utkast, stödberäkningar, och samtliga uppgifter som inhämtats från tredje parter.

101. Variabeln "när" har att göra med tidpunkten för tillgången och det förhållandet att uppgifter och handlingar kan ha inhämtats vid olika tillfällen: under de inledande undersökningarna, under den formella administrativa undersökningen som utmynnar i beskattningsbeslutet, eller under den efterföljande verkställigheten.

102. Variabeln "hur" hänför sig till sättet på vilket tillgång ges. Det kan vara på begäran av den enskilde eller på inbjudan av skattemyndigheten, eller kanske borde den beviljas ex officio, för vilket fall det får antas att skattemyndigheten skulle vara skyldig att kopiera och översända akten eller delar av den till den berörda personen utan att särskilt ha anmodats därom.

103. Om jag korrekt har förstått makarna Ispas yttranden, som de utvecklade mer i detalj vid förhandlingen, tycks de anse att de bör ges automatisk tillgång till hela ärendeakten avseende förfarandet för fastställandet av skatten, ända tillbaka till den inledande undersökningsfasen, och att tillgång till akten borde beviljas dem ex officio av myndigheterna utan någon begäran därom.

104. Jag är av den klara åsikten att denna uppfattning inte kan godtas. Den allmänna EU-rättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar garanterar inte någon sådan rättighet. Jag anser att innebörden av rätten till försvar inom ramen för nationella förfaranden såsom det nu aktuella är mycket mer begränsad och nyanserad: Den enskilde ska på begäran få tillgång till de uppgifter och handlingar som ligger till grund för det förvaltningsbeslut som myndigheten avser att fatta.

**b) Den (bristande) analogin med rätten till insyn i akten på området för unionens konkurrensrätt**

105. Till stöd för sina argument har makarna Ispas hänvisat till praxis från EU-domstolen rörande insyn i akten i konkurrensrättsliga mål. De hävdar att det enligt denna rättspraxis föreligger en rätt att ta del av hela akten. De har vidare gjort gällande att om denna rätt kränks ska beslutet upphävas om den berörda personen kunde ha använt dessa handlingar för sitt försvar.

106. Enligt EU-domstolens praxis ska frågan huruvida det i det enskilda fallet har skett en kränkning av rätten till försvar prövas inte enbart mot bakgrund av de specifika omständigheter som är för handen i det enskilda fallet, utan också med hänsyn till rättsaktens karaktär och de rättsregler som reglerar det aktuella området.<sup>69</sup> Detta innebär att de specifika krav som följer av principen om iakttagande av rätten till försvar, och följderna av ett åsidosättande av denna princip, kan variera beroende på ovannämnda faktorer. I detta sammanhang ska hänsyn tas till systematiken i och tillämpningsområdet för de unionsrättsliga bestämmelser inom ramen för vilka medlemsstaten agerar. Om dessa bestämmelser inte slår fast särskilda processrättsliga skyddsregler (och rättsläget därmed inte kan anses helt fastställt av unionsrätten) ska nämligen rätten till försvar, i princip, säkerställas genom nationella processrättsliga bestämmelser.

107. Det ska härvid anmärkas att den ovan nämnda uppfattningen som makarna Ispas har gett uttryck för bortser från den grundläggande skillnaden mellan konkurrensrättsliga mål och andra, allmänna nationella förfaranden, som genomförs inom ramen för unionsrättens tillämpningsområde, såsom förfarandet för uppbörd av mervärdesskatt. Två avgörande skillnader ska särskilt framhållas.

108. För det första är förfarandena helt enkelt mycket olika. Konkurrensrätten innebär påföljder som är nära nog straffrättsliga till sin karaktär.<sup>70</sup> De förfaranden som är aktuella i förevarande mål genomförs däremot i syfte att fastställa beloppet av den skatt som ska betalas.<sup>71</sup> Såvida man inte ansluter sig till tämligen perifera strömningar inom den politiska filosofin kan man knappast betrakta påförandet och uppbörden av skatt som straffrättsliga åtgärder.

109. Rättspraxis avseende insyn i akten i unionens konkurrensrättsliga förfaranden uppställer för det andra en autonom standard för hur unionens institutioner ska agera i samband med antagande av beslut genom vilka sanktioner åläggs. Dessa förfaranden och deras följder regleras av unionsrätten ensam. Det skydd som följer av unionsrätten måste därför vara tillräckligt starkt och av hög standard, eftersom det endast är unionsinstitutionerna som kan anta och revidera sådana beslut. Det är i denna specifika kontext som rättspraxis avseende rätten till insyn i akten i konkurrensrättsliga mål har utvecklats, parallellt med att det skett en utveckling av administrativ praxis och en reglering av denna fråga på unionsnivå.<sup>72</sup>

110. När det däremot saknas särskilda processuella regler i unionsrätten regleras de processuella villkoren för iakttagande av rätten till försvar, och följderna av kränkningar av denna rättighet, i princip av nationell rätt.<sup>73</sup> Det finns givetvis också krav som grundar sig på unionsrätten, men av skäl som jag redan har redogjort för<sup>74</sup> uppställs dessa krav på en annan nivå.

111. Den rättspraxis som makarna Ispas har åberopat i förevarande förfarande kan därför inte överföras på nationella förfaranden för uppbörd av mervärdesskatt.

69 Se, exempelvis, dom av den 5 november 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 54), och dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 97 och där angiven rättspraxis).

70 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1999, Hüls/kommissionen (C-199/92 P, EU:C:1999:358, punkt 150). Se även den dom som meddelats av Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna den 27 september 2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l. mot Italien CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, §§ 38–42. EU-domstolen har följaktligen slagit fast att artikel 48 i stadgan är tillämplig i konkurrensrättsliga förfaranden. Se, exempelvis, dom av den 22 november 2012, E.ON Energie/kommissionen (C-89/11 P, EU:C:2012:738, punkterna 72 och 73).

71 Se ovan, fotnot 50.

72 Rådets förordning (EG) nr 1/2003 av den 16 december 2002 om tillämpning av konkurrensreglerna i artiklarna 81 och 82 i fördraget (EGT L 1, 2003, s. 1).

73 Se, exempelvis, dom av den 10 september 2013, G. och R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, punkt 35), dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 75), och dom av den 11 december 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punkt 41).

74 Ovan, punkterna 62–65 i detta förslag till avgörande.

**c) Effektivt utövande av rätten till försvar**

112. Hur definieras då skyddsnivån? Gränserna för medlemsstaternas valfrihet härvidlag sätts av de välkända kraven på likvärdighet och effektivitet. De nationella processuella reglerna ska motsvara de regler som gäller i liknande situationer som omfattas av nationell rätt. De får inte medföra att det blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten.<sup>75</sup>

113. Med förbehåll för den nationella domstolens prövning, är min uppfattning att det inte har styrkts att de nationella processuella bestämmelser som är aktuella i förevarande fall strider mot kraven på likvärdighet och effektivitet.

114. Vad gäller det första av dessa krav kan det konstateras att det i förevarande fall är fråga om allmänna processuella skatteregler som inte är specifika för mervärdesskatt. Kravet på *likvärdighet* är därför per definition uppfyllt.

115. Prövningen av effektivitetskravet är mer komplex. Denna prövning sammanfaller i själva verket med bedömningen av vad rätten till försvar innefattar i materiellt hänseende.<sup>76</sup>

116. Det ska först noteras att tillgång till akten som sådan, i betydelsen *samtliga* handlingar och uppgifter som myndigheten förfogar över, klart måste särskiljas från rätten till tillgång till de handlingar på grundval av vilka det slutliga förvaltningsbeslutet antas.

117. Tillgång till de handlingar och uppgifter som ligger till grund för förvaltningsbeslutet har förvisso ett nära samband med ett effektivt iakttagande av rätten till försvar, såsom en allmän unionsrättslig princip, och i synnerhet med rätten att få yttra sig. Det följer av denna princip att "när ett beslut påtagligt påverkar adressatens intressen ska denna beredas tillfälle att på ett ändamålsenligt sätt framföra sin ståndpunkt angående de *omständigheter på vilka myndigheten avser att grunda sitt beslut*".<sup>77</sup>

118. Vikten av att få yttra sig har förklarats av EU-domstolen på följande sätt: "[R]egeln ... [syftar] till att den behöriga myndigheten på ett meningsfullt sätt ska kunna beakta samtliga relevanta uppgifter. Denna regel har, för att säkerställa ett verkningsfullt skydd av den berörda personen eller det berörda företaget, till syfte att de sistnämnda ska kunna rätta till fel eller göra gällande uppgifter avseende deras personliga situation som ger stöd för att beslutet ska fattas eller att det inte ska fattas, eller för att det ska ges ett visst innehåll."<sup>78</sup>

119. Jag är av den uppfattningen att tillgången definierad på detta sätt, till de uppgifter eller handlingar som ligger till grund för ett förvaltningsbeslut, säkerställer rätten att få yttra sig – och sålunda rätten till försvar – på ett ändamålsenligt och effektivt sätt. Sådan tillgång till akten gör det möjligt för den skattskyldige att framföra sin ståndpunkt med avseende på de huvudpunkter som ligger till grund för förvaltningsbeslutet.

<sup>75</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 38), och dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 75).

<sup>76</sup> EU-domstolen har till exempel slagit fast att kraven på likvärdighet och effektivitet "uttrycker" rätten till försvar. Se dom av den 5 november 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, punkt 52), och dom av den 11 december 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, punkt 42).

<sup>77</sup> Se, exempelvis, dom av den 18 december 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 37), och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 84) – min kursivering.

<sup>78</sup> Se, exempelvis, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041 punkt 38 och där angiven rättspraxis).

120. Det kan också tilläggas att det förhållandet att en dialog på detta sätt förs i ett tidigt skede och på ett ändamålsenligt sätt inte enbart ligger i den skattskyldiga personens intresse. Även skattemyndigheten har ett intresse av att ett korrekt beslut antas på grundval av alla relevanta uppgifter. Denna typ av dialog främjar ett samarbetsklimat som möjliggör en smidig kommunikation mellan den enskilde och myndigheten.

121. Det finns sålunda inte någon rätt till insyn i hela akten, utan snarare en rätt att få tillgång till de väsentliga uppgifter eller handlingar som läggs till grund för förvaltningsbeslutet. Vad vidare gäller den tidsmässiga aspekten av frågan om vilka uppgifter som omfattas, delar jag kommissionens uppfattning att det skede av utredningen då upplysningarna samlas in måste skiljas från det kontradiktoriska skedet.<sup>79</sup> Med mindre än att handlingar och upplysningar som inhämtats under undersökningsskedet läggs till grund för beslutet kan jag inte se att det föreligger någon skyldighet enligt unionsrätten att ge den enskilde tillgång till dem. Så är fallet även om de upplysningar som inhämtats i detta inledande skede kan ha bidragit till att vidta åtgärder för att anta förslaget om ändrad taxering.

122. Det ska slutligen anmärkas att det, såsom kommissionen mycket riktigt har påpekat, inte finns något krav på att de relevanta handlingarna eller uppgifterna ska företas för den enskilde ex officio. Skattskyldiga personer kan förväntas handla med vederbörlig omsorg inom ramen för det förfarande som påverkar dem. Det nationella processrättsliga regelverket ska innehålla bestämmelser om hur den skattskyldige personen kan få tillgång till relevanta uppgifter om han eller hon så önskar, det vill säga att detta ska ske på begäran.<sup>80</sup>

123. Som kommissionen och den rumänska regeringen har gjort gällande framgår det av de tillämpliga nationella bestämmelserna att den skattskyldiga personen har rätt att yttra sig över relevanta fakta och omständigheter före antagandet av beslutet (artikel 9.1 i skatteförfarandelagen). Dessa bestämmelser föreskriver också att den skattskyldige har rätt att underrättas och, i synnerhet, delges utkastet till rapporten från skattekontrollen, vilken innehåller slutsatserna av kontrollen och de skatterättsliga konsekvenserna (artikel 107.2 i skatteförfarandelagen).

124. Med förbehåll för den prövning som åligger den nationella domstolen är det min uppfattning att dessa bestämmelser inte förefaller medföra att det blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten att yttra sig. Som jag redan har påpekat ankommer det på den nationella domstolen att avgöra huruvida dessa bestämmelser har iakttagits i makarna Ispas fall, och att undersöka om det möjligen finns andra problematiska aspekter av den nationella administrativa praxisen.<sup>81</sup>

125. Vad avslutningsvis avser makarna Ispas påstående rörande förbudet mot att åberopa nya grunder under domstolsförfarandet, förfogar inte EU-domstolen över någon bevisning som gör det möjligt för den att göra en riktig bedömning av den saken. Frågan tas inte upp i beslutet om hänskjutande från den nationella domstolen. Den har lyfts av makarna Ispas under förevarande förfarande, men den rumänska regeringen har med kraft tillbakavisat makarnas påstående härvidlag. Under dessa omständigheter kan jag bara erinra om att rätten till ett effektivt rättsmedel, som föreskrivs i artikel 47 i stadgan, innebär att den domstol som gör en laglighetsprövning av ett beslut som utgör en tillämpning av unionsrätten "[måste kunna] kontrollera huruvida den bevisning som har legat till grund för beslutet inte har samlats in och använts i strid med de rättigheter som garanteras i unionsrätten och särskilt i stadgan".<sup>82</sup>

79 Dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkterna 40 och 41).

80 Ett flertal instrument stödjer detta synsätt, såsom Europarådets ministerkommittés resolution (77) 31 om skydd för enskilda med avseende på åtgärder som vidtas av förvaltningsmyndigheter (princip II), eller Den europeiska kodexen för god förvaltningssed, antagen av Europeiska ombudsmannen (artikel 22).

81 Ovan i detta förslag till avgörande, punkt 71.

82 Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 87).

126. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att den hänskjutande domstolens fråga bör besvaras enligt följande: Den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar kräver att en enskild, i ett nationellt förfarande för uppbörd av mervärdesskatt, på begäran får tillgång till de uppgifter och handlingar som ligger till grund för det förvaltningsbeslut i vilket vederbörandes skyldigheter i mervärdesskattehänseende fastställs.

## **V. Förslag till avgörande**

127. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår att domstolen besvarar den tolkningsfråga som har ställts av Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) på följande sätt:

Den allmänna principen om iakttagande av rätten till försvar kräver att en enskild, i ett nationellt förfarande för uppbörd av mervärdesskatt, på begäran får tillgång till de uppgifter och handlingar som ligger till grund för det förvaltningsbeslut i vilket vederbörandes skyldigheter i mervärdesskattehänseende fastställs.