



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

9. listopadu 2017*

„Řízení o předběžné otázce – Obecné zásady unijního práva – Právo na řádnou správu a právo na obhajobu – Vnitrostátní daňová právní úprava právo být vyslechnut a právo být informován v průběhu daňového správního řízení – Rozhodnutí o uložení daně z přidané hodnoty vydané vnitrostátními daňovými orgány bez poskytnutí osobě povinné k dani přístupu k informacím a dokumentům, které tvoří základ uvedeného rozhodnutí“

Ve věci C-298/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko) ze dne 2. března 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 25. května 2016, v řízení

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

proti

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, J. Malenovský, M. Safjan (zpravodaj), D. Šváby a M. Vilaras, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: L. Carrasco Marco, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. května 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Teodora Ispase a Anduțu Ispas C. F. Costășem a L. Sabou, avocați,
- za rumunskou vládu R.-H. Raduem, jakož i E. Gane, R. Mangu a C.-M. Florescu, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, jakož i H. Stancuem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2017,

* Jednací jazyk: rumunština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu obecné zásady unijního práva spočívající v dodržování práva na obhajobu.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Teodorem Ispasem a jeho manželkou, Anduțou Ispas (dále jen „manželé Ispasovi“) na jedné straně a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generální finanční ředitelství ve městě Kluž, Rumunsko) ve věci výměru daně z přidané hodnoty (DPH).

Rumunské právo

- 3 Podle čl. 7 odst. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (usnesení vlády č. 92/2003 o daňovém řádu, *Monitorul Oficial al României*, část I, č. 863 ze dne 26. září 2005), ve znění platném ke dni 25. dubna 2012 (dále jen „daňový řád“):

„Daňový orgán je oprávněn bez návrhu zkoumat skutkovou situaci a obstarávat si a používat veškeré informace a doklady nezbytné pro správné určení daňové situace osoby povinné k dani.

[...]“

- 4 Podle článku 9 tohoto řádu, nadepsaného „Právo být vyslechnut“:

„1) Daňový orgán je před přijetím rozhodnutí povinen zajistit osobě povinné k dani možnost vyjádřit své stanovisko ke skutečnostem a okolnostem, jež jsou relevantní pro přijetí rozhodnutí.

2) Daňový orgán není povinen uplatnit ustanovení prvního odstavce v případě, že:

- a) způsobená prodleva v přijímání rozhodnutí představuje riziko pro zjištění skutečné daňové situace, pokud jde o splnění povinností osoby povinné k dani nebo o přijetí jiných opatření stanovených zákonem;
- b) popsáný skutkový stav by byl změněn pouze nepodstatným způsobem, pokud jde o výši daňového dluhu;
- c) informace, jež osoba povinná k dani uvedla v prohlášení či žádosti, byly zohledněny;
- d) je nutno přijmout opatření k nucenému výkonu.

[...]“

- 5 Článek 43 uvedeného řádu, nadepsaný „Obsah a odůvodnění správního daňového aktu“, stanoví:

„1) Správní daňový akt se vyhotoví písemně, v papírové či elektronické podobě.

2) Správní daňový akt vyhotovený v papírové podobě obsahuje tyto údaje:

[...]

- e) skutkové důvody;

f) právní základ

[...]

i) podmínky odporovatelnosti aktu, lhůta pro podání odporu a údaje o daňovém orgánu, u něhož má být odpor podán;

j) údaje o vyloučení osoby povinné k dani.

[...]“

6 Článek 101 téhož řádu, nadepsaný „Oznámení o daňové kontrole“, stanoví:

„1) Před provedením daňové kontroly je daňový orgán povinen informovat osobu povinnou k dani o průběhu postupu tím, že jí zašle oznámení o daňové kontrole.

2) Po obdržení oznámení o daňové kontrole může osoba povinná k dani z řádně odůvodněných důvodů jedenkrát požádat o odložení dne zahájení daňové kontroly. Odložení je schváleno nebo zamítnuto daňovým orgánem, který v tomto ohledu vydá rozhodnutí. V případě, že schválí žádost o odložení daňové kontroly, daňový orgán osobě povinné k dani sdělí den, na který byla přeplánována.

3) V oznámení o daňové kontrole se uvádí:

a) právní základ daňové kontroly;

b) den zahájení daňové kontroly;

c) daňové povinnosti a období, jež jsou předmětem daňové kontroly;

d) možnost požádat o odložení dne zahájení daňové kontroly.“

7 Článek 107 daňového řádu, nadepsaný „Právo osoby povinné k dani na informace“, zní takto:

„1) Osoba povinná k dani je během daňové kontroly informována o zjištěních učiněných na základě této kontroly.

2) Daňový orgán předloží osobě povinné k dani návrh zprávy o daňové kontrole obsahující učiněná zjištění a jejich daňové dopady a umožní jí vyjádřit své stanovisko v souladu s čl. 9 odst. 1, ledaže nedošlo ke změně základu daně nebo že se osoba povinná k dani tohoto práva vzdala a oznámila to orgánům daňové kontroly.

3) Den, hodina a místo předložení závěrů jsou osobě povinné k dani oznámeny včas.

4) Osoba povinná k dani má právo předložit písemné vyjádření ke zjištěním daňové kontroly ve lhůtě 3 pracovních dnů ode dne skončení kontroly.

5) Dnem skončení daňové kontroly je den stanovený pro závěrečné projednání s osobou povinnou k dani nebo den, kdy osoba povinná k dani sdělí, že se tohoto práva vzdává.

[...]“

8 Článek 109 tohoto řádu, nadepsaný „Zpráva o výsledcích daňové kontroly“, stanoví:

„1) Výsledek daňové kontroly je písemně zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole, popisující zjištění učiněná v rámci daňové kontroly ze skutkového a právního hlediska.

2) Zpráva o daňové kontrole je vyhotovena po skončení daňové kontroly a obsahuje všechna zjištění ve vztahu k ověřovaným daňovým obdobím a povinnostem. Pokud osoba povinná k dani využila práva stanoveného v čl. 107 odst. 4, obsahuje zpráva o daňové kontrole rovněž vyjádření orgánu daňové kontroly k této skutečnosti, obsahující skutkové a právní odůvodnění.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 9 U manželů Ispasových, kteří jsou developery s nemovitostmi, proběhla daňová kontrola za období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2011. Cílem této kontroly bylo ověřit jejich daňové doklady a účetnictví týkající se jejich činností v oblasti obchodu s nemovitostmi, jakož i způsob, jakým vypočítali, přiznali a uhradili své daňové povinnosti.
- 10 V návaznosti na tuto daňovou kontrolu se zjistilo, že manželé Ispasovi získali pět stavebních povolení od Consiliul Local Florești (místní rada ve Florești, Rumunsko) a že byty postavené na základě těchto povolení se začaly prodávat v prosinci 2007.
- 11 Vzhledem k tomu, že manželé Ispasovi uzavřeli 73 smluv o prodeji, vykonávali hospodářskou činnost a tyto transakce měly pokračující charakter, rozhodlo generální finanční ředitelství ve městě Kluž, že měli postavení osob povinných k dani pro účely DPH a že dotčené transakce jsou zdanitelné na základě této daně. Výkon této hospodářské činnosti začal ke dni vzniku prvních výdajů souvisejících s výstavbou dotčených nemovitostí, a nikoli v den jejich prodeje.
- 12 Generální finanční ředitelství ve městě Kluž proto dne 25. dubna 2012 vydalo dva daňové výměry, kterými bylo oběma manželům uloženo zaplacení dodatečné částky DPH ve výši 513 489 rumunských lei (RON) (přibližně 114 000 eur) a částky 451 546 RON (přibližně 100 000 eur) jako úroků z prodlení, jakož i částky 7 860 RON (přibližně 1 700 eur) jako penále za prodlení.
- 13 Manželé Ispasovi napadli tyto daňové výměry žalobou ke Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko). Ve svých žalobách, které uvedený soud spojil ve společné řízení, se žalobci domáhali prohlášení neplatnosti uvedených daňových výměrů z důvodu nedodržení jejich práva na obhajobu.
- 14 Manželé Ispasovi tvrdí, že namísto toho, aby je pouze pozvalo na závěrečné projednání, mělo jim generální finanční ředitelství ve městě Kluž z úřední povinnosti poskytnout přístup ke všem relevantním informacím, na jejichž základě byla přijata zpráva o daňové kontrole a vydány dva daňové výměry, aby měli možnost dané akty následně napadnout.
- 15 Žalobci proto požádali předkládající soud, aby v tomto ohledu položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku.
- 16 Generální finanční ředitelství ve městě Kluž ve svých vyjádřeních k této žádosti vyzvalo manžele Ispasovy, aby upřesnily dokumenty, které jim podle nich měly být předloženy.
- 17 Manželé Ispasovi však uvádějí, že v tomto stadiu původního řízení nepožadují, aby jim byly sděleny informace získané v průběhu daňové kontroly.

- 18 Ptají se však na důsledky vyplývající z toho, že zaprvé informace a důkazy byly shromážděny mimo rámec daňové kontroly a že zadruhé přístup k těmto informacím jim nebyl v průběhu předběžného správního řízení povolen. Chtějí se dozvědět, zda lze takový nedostatek napravit zpřístupněním těchto dokumentů v rámci soudního řízení.
- 19 Za těchto okolností se Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tuto předběžnou otázku:

„Je v souladu se zásadou respektování práva na obhajobu správní postup spočívající v tom, že je přijato rozhodnutí, jímž se jednotlivci ukládají povinnosti, aniž byl tomuto jednotlivci umožněn přístup ke všem informacím a dokumentům, jež orgán veřejné správy zohlednil při přijímání tohoto rozhodnutí, přičemž tyto informace a dokumenty jsou součástí neveřejného správního spisu vytvořeného orgánem veřejné správy?“

K přípustnosti

- 20 Rumunská vláda a Evropská komise namítají nepřipustnost předkládacího řízení z důvodů, že předkládací rozhodnutí neuvádí skutkové okolnosti v původním řízení dostatečně na to, aby Soudní dvůr mohl poskytnout užitečnou odpověď. Kromě toho podle rumunské vlády předkládací soud neprokázal, že předběžná otázka je užitečná a relevantní pro rozhodnutí sporu v původním řízení.
- 21 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr může odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jedná-li se o hypotetický problém nebo také nedisponuje-li Soudní dvůr skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 16. července 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, bod 32 a citovaná judikatura).
- 22 Potřeba dospět k výkladu unijního práva, který by byl užitečný pro vnitrostátní soud, totiž vyžaduje – jak to zdůrazňuje článek 94 jednacího řádu Soudního dvora – aby tento soud vymezil skutkový a právní rámec, ze kterého vychází otázky, které pokládá, nebo aby alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny (rozsudky ze dne 11. března 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, bod 32, a ze dne 5. prosince 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, bod 17).
- 23 Jak v projednávané věci generální advokát uvedl v bodech 23 a 24 svého stanoviska, v předkládacím řízení jsou popsány základní skutečnosti, které zúčastněným umožnily předložit vyjádření Soudnímu dvoru. Kromě toho, ačkoli v předkládacím rozhodnutí není uvedeno žádné konkrétní ustanovení směrnice **Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1)**, lze snadno označit obecné povinnosti vyplývající z této směrnice, a Soudní dvůr tak má možnost poskytnout předkládajícímu soudu užitečnou odpověď.
- 24 Za těchto podmínek je žádost o rozhodnutí o předběžné přípustná.

K předběžné otázce

- 25 Předkládající soud se svou otázkou v podstatě táže, zda musí být obecná zásada unijního práva o dodržování práva na obhajobu vykládána v tom smyslu, že vyžaduje, aby ve vnitrostátních správních řízeních, jejichž předmětem je kontrola a stanovení vyměřovacího základu DPH, měl jednotlivec přístup ke všem informacím a dokumentům obsaženým ve správním spise, které orgán veřejné správy zohlednil při přijímání svého rozhodnutí.
- 26 K odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že dodržování práva na obhajobu představuje obecnou zásadu unijního práva, která se použije, jestliže správní orgán zamýšlí přijmout akt proti určité osobě, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení. Podle této zásady musí být osobám, kterých se týkají rozhodnutí významně ovlivňující jejich zájmy, umožněno se užitečně vyjádřit ke skutečnostem, na kterých správní orgán zamýšlí založit své rozhodnutí. Tato povinnost přísluší správním orgánům členských států při přijímání rozhodnutí, která spadají do působnosti unijního práva, i když použitelná právní úprava Unie takovou formální náležitost výslovně nestanoví (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 84 a citovaná judikatura).
- 27 Uvedená obecná zásada platí za okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, kdy členský stát, aby vyhověl povinnosti vyplývající z uplatňování unijního práva přijmout všechna legislativní a správní opatření, která jsou vhodná pro zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2013, *Akerberg Fransson*, C 617/10, EU:C:2013:105, bod 25), podrobí daňové poplatníky řízení o daňové kontrole.
- 28 Pokud se tedy má zkoumat situace dotčená v původním řízení ve světle obecné zásady práva Unie o dodržování práva na obhajobu, je třeba zároveň přihlídnout k autonomii, kterou mají členské státy při uspořádání vlastních správních řízení.
- 29 Při neexistenci právní úpravy Unie v této oblasti může totiž vnitrostátní právní řád každého členského státu na základě zásady procesní autonomie členských států upravit procesní podmínky zajišťující ochranu práv, která daňovým poplatníkům vyplývají z unijního práva, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou méně příznivé než ty, které se týkají obdobných situací vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 8. března 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 36).
- 30 Pokud jde o zásadu rovnocennosti, je nesporné, že rumunská procesní pravidla pro kontroly splnění povinností v oblasti DPH nejsou pro tuto oblast zvláštní, a proto porušení uvedené zásady lze vyloučit.
- 31 Pokud jde o zásadu efektivity, je třeba uvést, že požadavek připomenutý v bodě 26 tohoto rozsudku, podle kterého musí být osobám umožněno, aby účinně vyjádřily své stanovisko ke skutečnostem, z nichž správní orgán zamýšlí vycházet při svém rozhodnutí, předpokládá, že osoby, kterým je toto rozhodnutí určeno, se mohou s uvedenými skutečnostmi seznámit.
- 32 Za tímto účelem, jak uvedl generální advokát v bodech 121 a 122 svého stanoviska, se na vnitrostátní daňové orgány nevztahuje obecná povinnost poskytnout úplný přístup ke spisu, který mají, ani předložit z úřední povinnosti dokumenty a informace, na nichž je plánované rozhodnutí založeno.
- 33 V řízení o daňové kontrole, kterým se má ověřit, zda daňoví poplatníci splnili své povinnosti v dané oblasti, je totiž legitimní od nich očekávat, že požádají o přístup k těmto dokumentům a informacím, aby případně poskytli vysvětlení nebo uvedli své důvody vůči názoru daňové správy.

- 34 Účinné dodržování práva na obhajobu tedy vyžaduje, aby existovala skutečná možnost přístupu k uvedeným dokumentům a informacím, kromě případu, kdy je omezení takového přístupu odůvodněno cíli obecného zájmu.
- 35 Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž obecná zásada dodržování práva na obhajobu nepředstavuje absolutní právo, nýbrž může obsahovat omezení za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřeným a nepřijatelným zásahem do samotné podstaty takto zaručených práv (rozsudky ze dne 26. září 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, bod 84, jakož i ze dne 3. července 2014, *Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 42).
- 36 V tomto ohledu v rámci řízení o daňové kontrole a o stanovení vyměřovacího základu DPH může být cílem takových omezení zakotvených vnitrostátní právní úpravou zejména ochrana požadavků důvěrného zacházení nebo profesního tajemství, kterým může poskytnutí přístupu k některým informacím nebo některým dokumentům škodit.
- 37 Ke zjištění toho, zda tyto požadavky vyplývající ze zásady efektivity jsou v projednávaném případě splněny, je třeba nejen posoudit obsah příslušných vnitrostátních procesních pravidel, ale i jejich konkrétní uplatnění. Toto posouzení přísluší předkládajícímu soudu.
- 38 Konečně, co se týče pochybností, které žalobci v původním řízení vyjádřili, pokud jde o rozsah přezkumu legality správního rozhodnutí v oblasti DPH, jedině uvedený soud má pravomoc k provedení potřebných konstatování a případně k podání Soudnímu dvoru žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se požadavků unijního práva souvisejících s uvedenou kontrolou.
- 39 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že obecná zásada unijního práva, kterou je respektování práva na obhajobu, musí být vykládána v tom smyslu, že ve správních řízeních týkajících se kontroly a stanovení vyměřovacího základu DPH musí mít jednotlivec možnost, aby mu byly na základě jeho žádosti poskytnuty informace a dokumenty obsažené ve správním spise, jež orgán veřejné správy zohlednil k přijetí tohoto rozhodnutí, kromě případu, kdy je omezení přístupu k uvedeným informacím a dokumentům odůvodněno cíli obecného zájmu.

K nákladům řízení

- 40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Obecná zásada unijního práva, kterou je respektování práva na obhajobu, musí být vykládána v tom smyslu, že ve správních řízeních týkajících se kontroly a stanovení vyměřovacího základu daně z přidané hodnoty musí mít jednotlivec možnost, aby mu byly na základě jeho žádosti poskytnuty informace a dokumenty obsažené ve správním spise, jež orgán veřejné správy zohlednil k přijetí tohoto rozhodnutí, kromě případu, kdy je omezení přístupu k uvedeným informacím a dokumentům odůvodněno cíli obecného zájmu.

Podpisy.