



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

9. november 2017 *

»Præjudiciel forelæggelse – EU-rettens generelle principper – retten til en god forvaltning og retten til forsvar – national skatte- og afgiftslovgivning, hvori er fastsat retten til at blive hørt og retten til information under en administrativ afgiftsprocedure – afgørelse om pålæggelse af merværdiafgift truffet af de nationale afgiftsmyndigheder uden at give den afgiftspligtige person adgang til de oplysninger og dokumenter, som udgør grundlaget for denne afgørelse«

I sag C-298/16

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Cluj (appeldomstol i Cluj, Rumænien) ved afgørelse af 2. marts 2016, indgået til Domstolen den 25. maj 2016, i sagen

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

mod

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne J. Malenovský, M. Safjan (refererende dommer), D. Šváby og M. Vilaras,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. maj 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Teodor Ispas og Anduța Ispas ved avocați C.F. Costăș og L. Sabou
- den rumænske regering ved R.-H. Radu, E. Gane, R. Mangu og C.-M. Florescu, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og H. Stancu, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2017,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af det generelle EU-retlige princip om retten til forsvar.
- 2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Teodor Ispas og hans hustru, Anduța Ispas (herefter »ægteparret Ispas«), på den ene side, og Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generaldirektoratet for offentlige finanser i Cluj, Rumænien), på den anden side, vedrørende en afgiftsansættelse vedrørende merværdiafgift (moms).

Rumænsk ret

- 3 Artikel 7, stk. 2, i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsdekret nr. 92/2003 om lov om skatte- og afgiftsprocedurer, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 863 af 26.9.2005) i den affattelse, der var gældende den 25. april 2012 (herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«), bestemmer:

»Skatte- og afgiftsmyndigheden kan af egen drift undersøge de faktiske omstændigheder, indhente og anvende alle de oplysninger og dokumenter, der er nødvendige for at foretage en korrekt fastlæggelse af den skatte- og afgiftspligtige persons skattemæssige situation.

[...]«

- 4 Lovens artikel 9 med overskriften »Retten til at blive hørt« har følgende ordlyd:

»1) Skatte- og afgiftsmyndigheden har pligt til, inden den træffer afgørelse, at sikre, at den skatte- og afgiftspligtige person har mulighed for at fremsætte sine bemærkninger vedrørende de faktiske omstændigheder og forhold, der er relevante for afgørelsen.

2) Skatte- og afgiftsmyndigheden har ikke pligt til at anvende stk. 1, såfremt:

- a) en udsættelse af afgørelsen vil gøre det vanskeligt at fastlægge den faktiske skatte- og afgiftsmæssige situation vedrørende den skatte- og afgiftspligtige persons opfyldelse af sine forpligtelser eller at vedtage andre lovbestemte foranstaltninger
- b) den faktiske situation med hensyn til skattekravets størrelse ikke vil blive ændret væsentligt
- c) de oplysninger, som den skatte- og afgiftspligtige person har afgivet i en erklæring eller en anmodning, lægges til grund
- d) der skal iværksættes tvangsforanstaltninger.

[...]«

- 5 Lovens artikel 43 med overskriften »Indholdet af og begrundelsen for en forvaltningsakt vedrørende skatter og afgifter« bestemmer:

»1) En forvaltningsakt vedrørende skatter og afgifter udfærdiges skriftligt enten i papirform eller i elektronisk form.

2) En forvaltningsakt vedrørende skatter og afgifter, der udfærdiges i papirform, skal indeholde følgende:

[...]

e) de faktiske omstændigheder

f) retsgrundlaget

[...]

i) oplysninger om mulighederne for at klage over forvaltningsakten, angivelsen af en klagefrist og navnet på den skatte- og afgiftsmyndighed, som en sådan klage skal indgives til

j) oplysninger om høringen af den skatte- og afgiftspligtige person.

[...]«

- 6 Lovens artikel 101 med overskriften »Meddelelse om skatte- og afgiftskontrol« bestemmer:

»1) Inden der foretages en skatte- og afgiftskontrol, informerer skatte- og afgiftsmyndigheden den skatte- og afgiftspligtige om forløbet heraf ved en meddelelse om skatte- og afgiftskontrol.

2) Efter modtagelsen af meddelelsen om skatte- og afgiftskontrol kan den skatte- og afgiftspligtige person af behørigt begrundede årsager én gang anmode om udsættelse af datoen for kontrollens påbegyndelse. Skatte- og afgiftsmyndigheden godkender eller afviser udsættelsen og træffer afgørelse herom. Såfremt anmodningen om udsættelse af kontrollen tages til følge, fastsætter skatte- og afgiftsmyndigheden en ny dato og giver den skatte- og afgiftspligtige besked herom.

3) I meddelelsen om skatte- og afgiftskontrol nævnes:

a) hjemlen til skatte- og afgiftskontrollen

b) datoen for skatte- og afgiftskontrollens påbegyndelse

c) de skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser og de perioder, som er genstand for kontrollen

d) muligheden for at anmode om udsættelse af datoen for skatte- og afgiftskontrollens påbegyndelse.«

- 7 Artikel 107 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer med overskriften »Den skatte- og afgiftspligtige persons ret til information« har følgende ordlyd:

»1) Den skatte- og afgiftspligtige person underrettes i forbindelse med skatte- og afgiftskontrollens gennemførelse om de konstateringer, der foretages på baggrund af den nævnte kontrol.

2) Skatte- og afgiftsmyndigheden fremsender til den skatte- og afgiftspligtige person et udkast til rapporten fra skatte- og afgiftskontrollen, som indeholder de foretagne konstateringer og de skattemæssige virkninger heraf, og giver den pågældende mulighed for at fremsætte sine

bemærkninger i overensstemmelse med artikel 9, stk. 1, medmindre skatte- og afgiftskontrollen ikke har givet anledning til at ændre skatte- og afgiftsgrundlaget, eller den skatte- og afgiftspligtige person giver afkald på denne rettighed og giver skatte- og afgiftsmyndigheden meddelelse herom.

3) Datoen, tidspunktet og stedet for præsentationen af konklusionerne meddeles den skatte- og afgiftspligtige person rettidigt.

4) Den skatte- og afgiftspligtige person har ret til skriftligt at fremsætte sine synspunkter til afgiftskontrollens konklusioner inden for en frist på tre arbejdsdage, der regnes fra den dato, hvor kontrollen blev afsluttet.

5) Datoen for skatte- og afgiftskontrollens afslutning er den dato, som er fastsat for de afsluttende drøftelser med den skatte- og afgiftspligtige person, eller den dato, hvor han meddeler, at han giver afkald på denne ret.

[...]«

- 8 Lovens artikel 109 med overskriften »Rapport om resultaterne af skatte- og afgiftskontrollen« bestemmer:

»1) Resultatet af skatte- og afgiftskontrollen dokumenteres i en rapport, hvori der redegøres for skatte- og afgiftskontrollens konstateringer fra et faktuel og juridisk synspunkt.

2) Rapporten om skatte- og afgiftskontrollen udfærdiges efter afslutningen af kontrollen og indeholder alle konstateringer, som vedrører de kontrollerede skatte- og afgiftsmæssige perioder og forpligtelser. Hvis den skatte- og afgiftspligtige person har udøvet den i artikel 107, stk. 4, omhandlede ret, indeholder rapporten om skatte- og afgiftskontrollen ligeledes en faktisk og retlig begrundet stillingtagen hertil fra kontrolmyndigheden.

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 9 Ægteparret Ispas, som udøver bygherrevirksomhed, var genstand for en skatte- og afgiftskontrol, der omhandlede perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2011. Denne kontrol havde til formål at prøve deres skatte- og afgiftsopgørelser samt regnskaberne vedrørende deres ejendomstransaktioner og den metode, der var anvendt til at fastlægge, angive og opfylde deres skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser.
- 10 Ved denne skatte- og afgiftskontrol blev det fastslået, at Consiliul Local Florești (kommunalbestyrelsen i Florești, Rumænien) havde udstedt fem byggetilladelser til ægteparret Ispas, og at de lejligheder, som var blevet bygget på grundlag af disse tilladelser, var blevet solgt fra december 2007.
- 11 Generaldirektoratet for offentlige finanser i Cluj var af den opfattelse, at ægteparret Ispas ved de 73 salgsaftaler, som de havde indgået, havde udøvet en økonomisk virksomhed af varig karakter, og besluttede, at ægteparret derved var blevet momspligtigt, og at der skulle opkræves moms af de omhandlede transaktioner. Denne økonomiske virksomhed skulle være påbegyndt på datoen for afholdelsen af de første udgifter til opførelsen af de berørte ejendomme, og ikke på salgstidspunktet.
- 12 Den 25. april 2012 udstedte generaldirektoratet for offentlige finanser i Cluj derfor to afgiftsansættelser, hvori hver ægtefælle blev pålagt et yderligere momsbeløb på 513 489 RON (ca. 114 000 EUR), et beløb på 451 546 RON (ca. 100 000 EUR) i morarenter og et beløb på 7 860 RON (ca. 1 700 EUR) i strafrenter.

- 13 Ægteparret Ispas har anfægtet disse afgiftsansættelser ved den forelæggende ret, Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj, Rumænien). De har i det til appeldomstolen indgivet appelskrift gjort gældende, at ansættelserne er ugyldige, da sagsøgernes ret til forsvar er blevet tilsidesat.
- 14 Ægteparret Ispas er af den opfattelse, at generaldirektoratet for offentlige financer i Cluj – i stedet for at nøjes med at indbyde dem til afsluttende drøftelser – af egen drift burde have givet dem adgang til alle relevante oplysninger, som ligger til grund for vedtagelsen af rapporten om skatte- og afgiftskontrol og udstedelsen af to afgiftsansættelser, således at de senere ville kunne anfægte dem.
- 15 De har derfor anmodet den forelæggende ret om at forelægge et præjudicielt spørgsmål herom for Domstolen.
- 16 I sine bemærkninger til denne anmodning har generaldirektoratet for offentlige financer i Cluj opfordret ægteparret Ispas til at præcisere, hvilke dokumenter der efter deres opfattelse skulle have været meddelt dem.
- 17 Ægteparret Ispas har imidlertid oplyst, at de ikke på dette trin i hovedsagen har anmodet om, at de oplysninger, som blev indsamlet under kontrolproceduren, bliver meddelt dem.
- 18 De har imidlertid rejst spørgsmål om, hvilke konsekvenser der vil skulle drages af dels, at visse oplysninger og beviser blev indsamlet uden for rammerne af skatte- og afgiftskontrollen, dels at de ikke fik adgang til disse oplysninger under den indledende administrative procedure. De ønsker oplyst, om en sådan mangel kan afhjælpes ved at give adgang til disse dokumenter under en retssag.
- 19 Under disse omstændigheder har Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj) udsat sagen og forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Er en administrativ praksis, der består i at træffe en afgørelse, som pålægger en borger forpligtelser, uden at denne gives adgang til alle de oplysninger og dokumenter, som den offentlige myndighed har taget hensyn til ved afgørelsen, og som indgår i den ikke-offentligt tilgængelige administrative sag, som den offentlige myndighed har oprettet, forenelig med princippet om overholdelse af retten til forsvar?«

Formaliteten

- 20 Den rumænske regering og Europa-Kommissionen har gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, idet forelæggelsesafgørelsen ikke i tilstrækkeligt omfang redegør for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, som er nødvendige for, at Domstolen kan give en brugbar besvarelse. Desuden har den forelæggende ret ifølge den rumænske regering ikke godtgjort, at det præjudicielle spørgsmål er nyttigt og relevant for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.
- 21 Det bemærkes i denne henseende, at der ifølge Domstolens faste praksis er en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise at tage stilling til en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en formålstjenlig besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 16.7.2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

- 22 For at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er det påkrævet, således som det fremgår af artikel 94 i Domstolens procesreglement, at denne giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og regler, som de forelagte spørgsmål vedrører, eller i al fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål (dom af 11.3.2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, præmis 32, og af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 17).
- 23 Som anført af generaladvokaten i punkt 23 og 24 i forslaget til afgørelse, indeholder forelæggelsesafgørelsen de grundlæggende oplysninger om de faktiske omstændigheder, som faktisk har gjort det muligt for parterne at afgive indlæg for Domstolen. Endvidere, og selv om forelæggelsesafgørelsen ikke identificerer en bestemt bestemmelse i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), er de generelle forpligtelser, der følger af dette direktiv, lette at identificere, og Domstolen er i stand til at give den forelæggende ret et nyttigt svar.
- 24 Under disse omstændigheder kan anmodningen om præjudiciel afgørelse antages til realitetsbehandling.

Om det præjudicielle spørgsmål

- 25 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det generelle EU-retlige princip om retten til forsvar skal fortolkes således, at det kræver, at en person i nationale administrative procedurer til kontrol og fastsættelse af momsgrundlaget skal have adgang til alle oplysninger og dokumenter, der er indeholdt i de administrative sagsakter, og som den offentlige myndighed tog i betragtning, da den traf sin afgørelse.
- 26 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at retten til forsvar udgør et generelt EU-retligt princip, som finder anvendelse, så snart myndighederne over for en person påtænker at træffe en for vedkommende bebyrdende retsakt. I medfør af dette princip skal adressater for afgørelser, som i væsentlig grad påvirker deres interesser, have mulighed for at gøre deres synspunkter gældende med hensyn til de forhold, myndighederne påtænker at lægge til grund for deres afgørelse. Denne pligt påhviler medlemsstaternes administrative myndigheder, når de træffer afgørelser, der er omfattet af EU-rettens anvendelsesområde, selv om den relevante EU-ret ikke udtrykkeligt foreskriver en sådan formalitet (jf. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 Dette generelle princip finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en medlemsstat underkaster skatte- og afgiftspligtige personer en kontrolprocedure for at overholde den forpligtelse, som følger af anvendelsen af EU-retten, til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (jf. i denne retning dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25).
- 28 Selv om den i hovedsagen omhandlede situation dermed skal prøves i lyset af det generelle EU-retlige princip om retten til forsvar, skal der samtidig tages hensyn til medlemsstaternes autonomi for så vidt angår tilrettelæggelsen af deres administrative procedurer.
- 29 Når der ikke findes EU-retlige bestemmelser herom, henhører de processuelle regler, der har til formål at sikre beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for de skattepligtige, under hver medlemsstats retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, dog på betingelse af, at disse regler ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende

interne forhold (ækvivalensprincippet), og at de i praksis ikke må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der hjemles i Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (dom af 8.3.2017, Euro Park Services, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 36).

- 30 For så vidt angår ækvivalensprincippet er det ubestridt, at de rumænske procedureregler, som finder anvendelse på kontrol af momsforpligtelser, ikke er særegne for dette område, således at en tilsidesættelse af dette princip kan udelukkes.
- 31 Hvad angår effektivitetsprincippet bemærkes, at det i præmis 26 i nærværende dom nævnte krav om, at der skal være mulighed for på en hensigtsmæssig måde at kunne fremsætte sine bemærkninger til de forhold, myndighederne påtænker at lægge til grund for deres afgørelse, forudsætter, at adressaterne sættes i stand til at få kendskab til disse elementer.
- 32 I denne forbindelse, og således som anført af generaladvokaten i punkt 121 og 122 i forslaget til afgørelse, er de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder ikke underlagt en almindelig forpligtelse til at give fuld adgang til de sagsakter, som myndighederne råder over, eller af egen drift at meddele de dokumenter og oplysninger, som ligger til grund for den påtænkte afgørelse.
- 33 I en kontrolprocedure, som har til formål at undersøge, om de skatte- og afgiftspligtige personer har overholdt deres forpligtelser på området, er det berettiget at forvente, at de anmoder om adgang til disse dokumenter og oplysninger for at kunne fremlægge forklaringer eller gøre deres anbringender gældende over for skatte- og afgiftsmyndigheden.
- 34 En effektiv overholdelse af retten til forsvar kræver imidlertid, at der består en reel mulighed for adgang til disse dokumenter og oplysninger, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af denne adgang.
- 35 Ifølge Domstolens faste praksis udgør det generelle EU-retlige princip om retten til forsvar ikke en absolut rettighed, men kan underlægges begrænsninger, forudsat at disse faktisk er nødvendige for at tilgodese de almene hensyn, som den omhandlede foranstaltning forfølger, og forudsat at begrænsningerne ikke, når henses til deres formål, indebærer et uforholdsmæssigt og uantageligt indgreb over for det centrale indhold af de beskyttede rettigheder (dom af 26.9.2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, præmis 84, og af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 42).
- 36 I en procedure til kontrol og fastsættelse af momsgrundlaget kan sådanne begrænsninger i national lovgivning således have til formål at beskytte kravene om fortrolighed og tavshedspligt, som adgangen til visse oplysninger og visse dokumenter vil kunne tilsidesætte.
- 37 For at afgøre, om de krav, der følger af effektivitetsprincippet, er overholdt i nærværende sag, skal ikke alene indholdet af de relevante nationale procedureregler prøves, men tillige deres konkrete anvendelse. Det tilkommer den forelæggende ret at foretage denne vurdering.
- 38 Endelig hvad angår den af sagsøgerne i hovedsagen rejste tvivl med hensyn til omfanget af prøvelsen af en administrativ momsafgørelse, er det alene den forelæggende ret, som er kompetent til at foretage de nødvendige konstateringer og i givet fald forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende de EU-retlige krav til den omhandlede kontrol.
- 39 Henset til det ovenstående skal spørgsmålet besvares med, at det generelle EU-retlige princip om retten til forsvar skal fortolkes således, at en person i nationale administrative procedurer til kontrol og fastsættelse af momsgrundlaget skal have mulighed for på begæring at få meddelt de oplysninger og dokumenter, der er indeholdt i de administrative sagsakter, og som den offentlige myndighed tog i betragtning, da den traf sin afgørelse, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af adgangen til disse oplysninger og disse dokumenter.

Sagsomkostninger

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

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

Det generelle EU-retlige princip om retten til forsvar skal fortolkes således, at en person i nationale administrative procedurer til kontrol og fastsættelse af grundlaget for merværdiafgift skal have mulighed for på begæring at få meddelt de oplysninger og dokumenter, der er indeholdt i de administrative sagsakter, og som den offentlige myndighed tog i betragtning, da den traf sin afgørelse, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af adgangen til disse oplysninger og disse dokumenter.

Underskrifter