



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

9. studenoga 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Opća načela prava Unije – Pravo na dobru upravu i prava obrane – Nacionalni porezni propis koji predviđa pravo na saslušanje i pravo na obaviještenost tijekom upravnog poreznog postupka – Odluka o oporezivanju porezom na dodatnu vrijednost koju su donijela nacionalna porezna tijela a da poreznom obvezniku nisu dala pristup informacijama i dokumentima koji su bili temelj za navedenu odluku”

U predmetu C-298/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud Grada Cluja, Rumunjska), odlukom od 2. ožujka 2016., koju je Sud zaprimio 25. svibnja 2016., u postupku

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

protiv

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, J. Malenovský, M. Safjan (izvjestitelj), D. Šváby i M. Vilaras, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 4. svibnja 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Teodora Ispasa i Anduțu Ispas, C. F. Costăș i L. Sabou, *avocați*,
- za rumunjsku vladu, R.-H. Radu, E. Gane, R. Mangu i C.-M. Florescu, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i H. Stancu, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. rujna 2017.,

* Jezik postupka: rumunjski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje općeg načela prava Unije poštovanja pravâ obrane.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Teodora Ispasa i njegove supruge Anduțe Ispas (u daljnjem tekstu: supružnici Ispas), s jedne strane, i Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Glavna uprava za javne financije Grada Cluja, Rumunjska), s druge strane, u vezi s poreznim rješenjem o porezu na dodanu vrijednost (PDV).

Rumunjsko pravo

- 3 Na temelju članka 7. stavka 2. Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Vladino rješenje br. 92/2003 koje sadržava Zakonik o poreznom postupku, *Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 863 od 26. rujna 2005.), u verziji koja je bila na snazi 25. travnja 2012. (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku):

„Porezno tijelo može po službenoj dužnosti ispitati činjenično stanje, dobiti i koristiti sve informacije i dokumente potrebne za pravilno utvrđenje poreznog stanja poreznog obveznika.

[...]”

- 4 U skladu s člankom 9. tog zakonika, naslovljenim „Pravo na saslušanje”:

„1. Porezno tijelo mora prije donošenja odluke osigurati da porezni obveznik ima priliku očitovati se o činjenicama i okolnostima koje su relevantne za donošenje odluke.

2. Porezno tijelo nije obvezno primijeniti stavak 1. ako:

- (a) bi kašnjenje u donošenju odluke dovelo u pitanje utvrđivanje stvarnog poreznog stanja za potrebe ispunjenja obveza poreznog obveznika ili usvajanja drugih zakonom predviđenih mjera;
- (b) bi promjena utvrđenog činjeničnog stanja u vezi s dugovanim iznosima bila neznatna;
- (c) se prihvate informacije koje je porezni obveznik pružio u poreznoj prijavi ili zahtjevu;
- (d) su potrebne mjere prisilne naplate.

[...]”

- 5 Članak 43. navedenog zakonika, naslovljen „Sadržaj i obrazloženje poreznog upravnog akta”, određuje:

„(1) Porezni upravni akt mora se sastaviti u pisanom obliku, na papiru ili u elektroničkom obliku.

(2) Porezni upravni akt napisan na papiru mora sadržavati sljedeće:

[...]

(e) činjenične razloge;

(f) pravnu osnovu;

[...]

(i) načine na koje se akt može pobijati, rok za podnošenje pravnog lijeka i naziv poreznog tijela kojem se takav pravni lijek mora podnijeti;

(j) navode u vezi sa saslušanjem poreznog obveznika.

[...]”

6 Članak 101. istog zakonika, naslovljen „Rješenje o poreznom nadzoru”, propisuje:

„(1) Prije nego što provede porezni nadzor, porezno tijelo mora obavijestiti poreznog obveznika o tijeku radnje tako što će mu dostaviti rješenje o poreznom nadzoru.

(2) Nakon što zaprimi rješenje o poreznom nadzoru, porezni obveznik može iz opravdanih razloga samo jednom zatražiti odgodu datuma početka poreznog nadzora. Porezno tijelo, koje u tom pogledu donosi odluku, prihvaća ili odbija odgodu. U slučaju da prihvati zahtjev za odgodu poreznog nadzora, porezno tijelo obavještava poreznog obveznika o datumu za koji je on odgođen.

(3) U rješenju o poreznom nadzoru navode se:

(a) pravna osnova poreznog nadzora;

(b) datum početka poreznog nadzora;

(c) porezne obveze i razdoblja koji su predmet poreznog nadzora;

(d) mogućnost da se zatraži odgoda datuma početka poreznog nadzora.”

7 Članak 107. Zakonika o poreznom postupku, naslovljen „Pravo poreznog obveznika da bude obaviješten”, glasi:

„(1) Poreznog obveznika se tijekom poreznog nadzora obavještava o nalazima tog nadzora.

(2) Porezno tijelo poreznom obvezniku podnosi nacrt izvješća o poreznom nadzoru koji sadržava nalaze i njihove porezne posljedice te mu pruža priliku da se očituje u skladu s člankom 9. stavkom 1., osim ako porezne osnovice ostanu potpuno iste nakon poreznog nadzora ili se porezni obveznik odrekne tog prava i o tome obavijesti nadležna tijela poreznog nadzora.

(3) Porezni obveznik se pravodobno obavještava o datumu, satu i mjestu iznošenja zaključaka.

(4) Porezni se obveznik ima pravo pisano očitovati o nalazima poreznog nadzora u roku od tri radna dana počevši od datuma na koji je nadzor završio.

(5) Datum završetka poreznog nadzora je datum predviđen za konačnu raspravu s poreznim obveznikom ili datum na koji porezni obveznik dostavlja obavijest da odustaje od tog prava.

[...]”

8 Članak 109. tog zakonika, naslovljen „Izvješće o rezultatima poreznog nadzora”, propisuje:

„(1) Rezultat poreznog nadzora bilježi se u pisanom obliku, u izvješću o poreznom nadzoru, koje opisuje činjenične i pravne nalaze poreznog nadzora.

(2) Izvješće o poreznom nadzoru sastavlja se nakon okončanja poreznog nadzora i sadržava sve nalaze u vezi s provjerenim razdobljima i poreznim obvezama. Ako je porezni obveznik ostvario pravo predviđeno člankom 107. stavkom 4., izvješće o poreznom nadzoru sadržava i rješenje tijela poreznog nadzora, koje je u tom pogledu pravno i činjenično obrazloženo.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 9 Supružnici Ispas, nekretninski poduzetnici, bili su podvrgnuti poreznom nadzoru koji je obuhvatio razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2011. Svrha tog nadzora bila je provjeriti njihove porezne evidencije i knjigovodstvo njihove djelatnosti u području trgovanja nekretninama i način određivanja, prijavljivanja i ispunjavanja njihovih poreznih obveza.
- 10 Tim poreznim nadzorom utvrđeno je da je supružnicima Ispas Consiliul Local Floresti (Općinsko vijeće u Floreštiji, Rumunjska) izdao pet građevinskih dozvola i da su se stanovi koji su bili izgrađeni na temelju tih dozvola prodavali od prosinca 2007.
- 11 Budući da su supružnici Ispas sklapanjem 73 kupoprodajna ugovora počeli obavljati gospodarsku djelatnost i s obzirom na to da su ti poslovi bili trajne naravi, Glavna uprava za javne financije Grada Cluja odlučila je da su oni postali porezni obveznici PDV-a i da su poslovi o kojima je bila riječ bili oporezivi s osnove tog poreza. Ta gospodarska djelatnost započela je na datum kada su nastali prvi troškovi za izgradnju predmetnih zgrada, a ne na datum njihove prodaje.
- 12 Glavna uprava za javne financije Grada Cluja je stoga 25. travnja 2012. izdala dva porezna rješenja, naloživši svakom bračnom drugu plaćanje dodatnog iznosa PDV-a od 513 489 rumunjskih leua (oko 114 000 eura) te iznosa od 451 546 rumunjskih leua (oko 100 000 eura) na ime zateznih kamata i iznosa od 7860 rumunjskih leua (oko 1700 eura) na ime penala.
- 13 Supružnici Ispas su ta porezna rješenja pobijali pred sudom koji je uputio zahtjev, Curteom de Apel Cluj (Žalbeni sud Grada Cluja, Rumunjska). U svojim tužbama, koje je taj sud priložio, pozivaju se na ništavost navedenih poreznih rješenja zato što nisu poštovana njihova prava obrane.
- 14 Supružnici Ispas smatraju da im je Glavna uprava za javne financije Grada Cluja, umjesto da ih samo pozove na konačnu raspravu, trebala po službenoj dužnosti dati pristup svim relevantnim informacijama na temelju kojih je donijela izvješće o poreznom nadzoru i na temelju kojih je izdala dva porezna rješenja, kako bi ih nakon toga mogli pobijati.
- 15 Stoga su oni od suda koji je uputio zahtjev zatražili da u tom pogledu Sudu postavi prethodno pitanje.
- 16 U svojem očitovanju vezanom uz to pitanje, Glavna uprava za javne financije Grada Cluja pozvala je supružnike Ispas da točno navedu za koje oni to dokumente smatraju da su im trebali biti dostavljeni.
- 17 Međutim, supružnici Ispas navode da, u tom stadiju glavnog postupka, ne zahtijevaju dostavljanje informacija prikupljenih tijekom postupka poreznog nadzora.

- 18 Međutim, oni se pitaju o tome kakve će posljedice proizaći iz, s jedne strane, toga što su informacije i dokazi bili prikupljeni izvan okvira poreznog nadzora i iz, s druge strane, toga što pristup tim informacijama nije bio odobren u okviru prethodnog upravnog postupka. Žele znati može li se takav propust ispraviti tako da im se odobri pristup tim dokumentima u okviru sudskog postupka.
- 19 U tim je okolnostima Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li upravna praksa koja se sastoji u donošenju odluke kojom se nameću obveze pojedincu kojemu nije bio omogućen pristup svim informacijama i dokumentima koje je javno tijelo uzelo u obzir prilikom donošenja te odluke, a te informacije i dokumenti se nalaze u upravnom spisu koji nije javan i koji je sastavilo to tijelo, u skladu s načelom poštovanja prava obrane?”

Dopuštenost

- 20 Rumunjska vlada i Europska komisija ističu prigovor nedopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku zato što u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje činjenični okvir glavnog predmeta nije bio u dovoljnoj mjeri izložen kako bi Sudu omogućio da pruži koristan odgovor. Nadalje, rumunjska vlada smatra da sud koji je uputio zahtjev nije pokazao da je prethodno pitanje korisno i relevantno za rješavanje glavnog postupka.
- 21 U tom pogledu valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda za pitanja o tumačenju prava Unije koja je uputio nacionalni sud u pravnom i činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud ne provjerava vrijedi pretpostavka relevantnosti. Sud može odbiti odlučiti o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 16. srpnja 2015., Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, t. 32. i navedena sudska praksa).
- 22 Naime, nužnost iznalaženja tumačenja prava Unije koje bi bilo korisno za nacionalnog suca zahtijeva, kao što se to naglašava u članku 94. Poslovnika Suda, da on odredi činjenični i zakonodavni okvir unutar kojeg se nalaze pitanja koja postavlja ili da barem objasni činjenične tvrdnje na kojima se ona temelje (presude od 11. ožujka 2010., Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, t. 32. i od 5. prosinca 2013., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, t. 17.).
- 23 U ovom slučaju, kako je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 23. i 24. svojeg mišljenja, odluka kojom se upućuje prethodno pitanje sadržava temeljne činjenične elemente koji su doista omogućili zainteresiranim strankama da Sudu podnesu svoja očitovanja. Nadalje, iako se u odluci kojom je upućeno prethodno pitanje ne navodi konkretna odredba Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9. svezak 1., str. 120.), opće obveze koje proizlaze iz te direktive moguće je lako odrediti te Sud može pružiti koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev.
- 24 U tim okolnostima zahtjev za prethodnu odluku je dopušten.

O prethodnom pitanju

- 25 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li opće načelo prava Unije poštovanja pravâ obrane tumačiti na način da se njime zahtijeva da u nacionalnim upravnim postupcima nadzora i utvrđivanja osnovice PDV-a pojedinac ima pristup svim informacijama i svim dokumentima koji se nalaze u upravnom spisu i koje je javno tijelo uzelo u obzir prilikom donošenja svoje odluke.
- 26 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja podsjetiti da poštovanje prava obrane jest opće načelo prava Unije koje se primjenjuje kada uprava namjerava protiv neke osobe poduzeti mjeru koja na nju negativno utječe. Na temelju tog načela, adresatima odluka koje značajno utječu na njihove interese mora se omogućiti da učinkovito iznesu svoja stajališta u vezi s elementima na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku. Ta dužnost obvezuje upravna tijela država članica kada poduzimaju mjere koje ulaze u područje primjene prava Unije, čak i ako mjerodavno zakonodavstvo Unije izričito ne predviđa takvu formalnost (presuda od 17. prosinca 2015., *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 84. i navedena sudska praksa).
- 27 Navedeno opće načelo primjenjuje se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u kojima država članica porezne obveznike podvrgava postupku poreznog nadzora kako bi postupila u skladu s obvezom, koja proizlazi iz primjene prava Unije, poduzimanja svih potrebnih zakonodavnih i upravnih mjera kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje (vidjeti, u tom smislu, presudu od 26. veljače 2013., *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25.).
- 28 Iako situaciju u glavnom postupku valja ispitati s obzirom na opće načelo prava Unije poštovanja pravâ obrane, istodobno treba uzeti u obzir autonomiju koju države članice imaju kad je riječ o organizaciji njihovih upravnih postupaka.
- 29 Naime, kada u određenom području u pravu Unije ne postoji propis, postupovna pravila čiji je cilj osigurati zaštitu prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije obuhvaćena su pravnim poretkom svake države članice na temelju načela procesne autonomije država članica, ali pod uvjetom da nisu nepovoljnija od onih koja uređuju slične situacije u unutarnjem pravu (načelo ekvivalentnosti) i da ne čine u praksi nemogućim ili pretjerano otežanim korištenje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (načelo djelotvornosti) (presuda od 8. ožujka 2017., *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, t. 36.).
- 30 U odnosu na načelo ekvivalentnosti, nije sporno da rumunjska postupovna pravila primjenjiva na nadzor nad obvezama u području PDV-a nisu specifična za to područje, tako da se povreda navedenog načela može isključiti.
- 31 Kad je riječ o načelu djelotvornosti, valja istaknuti da zahtjev da se omogući učinkovito iznošenje svojeg stajališta u vezi s elementima na kojima uprava namjerava temeljiti svoju odluku, spomenut u točki 26. ove presude, znači da se njezini adresati mogu upoznati s navedenim elementima.
- 32 U tu svrhu, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 121. i 122. svojeg mišljenja, nacionalna porezna tijela ne podliježu općoj obvezi davanja potpunog uvida u spis kojim raspolazu ni općoj obvezi da po službenoj dužnosti dostave dokumente ili informacije koje podupiru odluku koju namjeravaju donijeti.
- 33 U postupku poreznog nadzora, čija je svrha provjeriti jesu li porezni obveznici postupili u skladu sa svojim obvezama u tom području, naime legitimno je od njih očekivati da zatraže pristup tim dokumentima i informacijama, kako bi, po potrebi, pružili objašnjenja ili istaknuli svoje razloge u pogledu stajališta porezne uprave.

- 34 Djelotvorno poštovanje prava obrane međutim zahtijeva da postoji stvarna mogućnost pristupa navedenim dokumentima i informacijama, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje tog pristupa.
- 35 Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, opće načelo prava Unije poštovanja pravâ obrane nije apsolutno pravo, već ga se može ograničiti, pod uvjetom da ograničenja stvarno odgovaraju ciljevima u općem interesu koji se žele postići predmetnom mjerom i da u odnosu na postavljeni cilj ne predstavljaju neproporcionalan i neprihvatljiv zahvat kojim se krši sama bit tako zajamčenih prava (presude od 26. rujna 2013., *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, t. 84. i od 3. srpnja 2014., *Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 42.).
- 36 U tom pogledu, u postupku poreznog nadzora i utvrđivanja osnovice PDV-a, svrha takvih ograničenja, utvrđenih nacionalnim propisom, osobito može biti zaštita zahtijeva povjerljivosti ili poslovne tajne, kojima bi pristup određenim informacijama i dokumentima mogao naštetiti.
- 37 Kako bi se doznalo jesu li u ovom slučaju poštovani ti zahtjevi koji proizlaze iz načela djelotvornosti, valja ocijeniti ne samo sadržaj relevantnih nacionalnih postupovnih pravila već i njihovu konkretnu primjenu. Takvim ocjenjivanjem treba se baviti sud koji je uputio zahtjev.
- 38 Naposljetku, kad je riječ o sumnjama koje su tužitelji u glavnom postupku izrazili u odnosu na opseg nadzora zakonitosti upravne odluke u području PDV-a, samo je navedeni sud nadležan provesti potrebna utvrđenja i po potrebi uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku o zahtjevima prava Unije vezanima uz navedeni nadzor.
- 39 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da opće načelo prava Unije poštovanja pravâ obrane treba tumačiti na način da u upravnim postupcima nadzora i utvrđivanja osnovice PDV-a pojedinac mora imati mogućnost da mu se na njegov zahtjev dostave informacije i dokumenti koji se nalaze u upravnom spisu i koje je javno tijelo uzelo u obzir u svrhu donošenja svoje odluke, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje pristupa navedenim informacijama i dokumentima.

Troškovi

- 40 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Opće načelo prava Unije poštovanja pravâ obrane treba tumačiti na način da u upravnim postupcima nadzora i utvrđivanja osnovice poreza na dodanu vrijednost pojedinac mora imati mogućnost da mu se na njegov zahtjev dostave informacije i dokumenti koji se nalaze u upravnom spisu i koje je javno tijelo uzelo u obzir u svrhu donošenja svoje odluke, osim ako ciljevi u općem interesu opravdavaju ograničavanje pristupa navedenim informacijama i dokumentima.

Potpisi