



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 9. novembra 2017\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Všeobecné zásady práva Únie – Právo na riadnu správu vecí verejných a právo na obhajobu – Vnútroštátna daňová právna úprava stanovujúca právo byť vypočutý a právo byť informovaný počas daňového správneho konania – Rozhodnutie o zdanení daňou z pridanej hodnoty vydané vnútroštátnymi daňovými orgánmi bez toho, aby poskytli daňovníkovi prístup k informáciám a dokumentom, ktoré boli podkladom uvedeného rozhodnutia“

Vo veci C-298/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko) z 2. marca 2016 a doručený Súdnemu dvoru 25. mája 2016, ktorý súvisí s konaním:

**Teodor Ispas,**

**Anduța Ispas**

proti

**Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,**

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, sudcovia J. Malenovský, M. Safjan (spravodajca), D. Šváby a M. Vilaras,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. mája 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Teodor Ispas a Anduța Ispas, v zastúpení: C. F. Costăș a L. Sabou, avocati,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, E. Gane, R. Mangu a C.-M. Florescu, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, H. Stancu, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. septembra 2017,

\* Jazyk konania: rumunčina.

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu všeobecnej zásady práva Únie, ktorou je dodržiavanie práva na obhajobu.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú pán Teodor Ispas a jeho manželka pani Anduța Ispasová (ďalej len „pani Ispasová“) na jednej strane a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Generálne riaditeľstvo daňovej správy v Kluži, Rumunsko) v súvislosti s daňovým výmerom týkajúcim sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na strane druhej.

### **Rumunské právo**

- 3 Podľa článku 7 ods. 2 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (uznesenie vlády č. 92/2003 o daňovom poriadku Monitorul Oficial al României, časť I, č. 863 z 26. septembra 2005), v znení účinnom 25. apríla 2012 (ďalej len „daňový poriadok“):

„Daňový orgán je oprávnený preskúmať skutkovú situáciu *ex offio*, aby získal a použil všetky informácie a dokumenty nevyhnutné na správne určenie daňovej situácie daňovníka.

...“

- 4 Podľa článku 9 tohto poriadku nazvaného „Právo byť vypočutý“:

„1. Daňový orgán je pred prijatím rozhodnutia povinný zaručiť, aby daňovník mal možnosť vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam a okolnostiam relevantným na prijatie rozhodnutia.

2. Daňový orgán nie je povinný uplatniť ustanovenia odseku 1, ak:

- a) omeškanie pri prijatí rozhodnutia predstavuje riziko s ohľadom na zistenie skutočnej daňovej situácie týkajúcej sa výkonu povinností daňovníka alebo na prijatie ďalších opatrení stanovených zákonom;
- b) by to malo len minimálny vplyv na zistenie faktickej situácie, pokiaľ ide o výšku daňových pohľadávok;
- c) informácie poskytnuté daňovníkom v priznaní alebo návrhu boli akceptované;
- d) je potrebné prijať opatrenia na nútený výkon rozhodnutia.

...“

- 5 Článok 43 tohto poriadku, nazvaný „Obsah a odôvodnenie daňového správneho aktu“, stanovuje:

„1. Daňový správny akt sa vyhotoví písomne, na papieri alebo na elektronickom nosiči.

2. Daňový správny akt vyhotovený v papierovej podobe obsahuje tieto náležitosti:

...

- e) odôvodnenie;

f) právny základ;

...

i) možnosti napadnutia aktu, lehotu na podanie opravného prostriedku a označenie daňového orgánu, na ktorý sa musí podať opravný prostriedok;

j) údaje týkajúce sa vypočutia daňovníka.

...“

6 Článok 101 tohto istého poriadku, nazvaný „Oznámenie o daňovej kontrole“, stanovuje:

„1. Pred vykonaním daňovej kontroly je daňový orgán povinný informovať daňovníka o priebehu konania tým, že mu predloží oznámenie o výkone daňovej kontroly.

2. Po doručení oznámenia o výkone daňovej kontroly môže daňovník jedenkrát a z riadne odôvodnených dôvodov požiadať o odklad dátumu začatia daňovej kontroly. O odklade rozhodne daňový orgán svojím rozhodnutím, v ktorom ho povolí alebo zamietne. Ak vyhovie žiadosti o odklad daňovej kontroly, daňový orgán určí daňovníkovi dátum, v ktorý sa táto kontrola vykoná.

3. V oznámení o daňovej kontrole sa uvedie:

a) právny základ pre konanie daňovej kontroly;

b) dátum začatia daňovej kontroly;

c) rozsah daňovej povinnosti a zdaňovacie obdobia, ktoré sú predmetom kontroly;

d) možnosti požiadať o odklad dátumu začatia daňovej kontroly.“

7 Článok 107 daňového poriadku, nazvaný „Právo daňovníka na informácie“, stanovuje:

„1. Daňovník je informovaný počas daňovej kontroly o zisteniach vyplývajúcich z tejto kontroly.

2. Daňový orgán predloží daňovníkovi návrh správy o daňovej kontrole obsahujúci zistenia a ich daňové dôsledky, pričom mu poskytne možnosť vyjadriť svoje stanovisko podľa článku 9 ods. 1 s výnimkou prípadu, že po daňovej kontrole nedošlo k nijakej zmene základu dane alebo daňovník sa vzdal tohto práva a oznámil to orgánom daňovej kontroly.

3. Dátum, čas a miesto, kde budú predložené závery z kontroly sa oznámia daňovníkovi včas.

4. Daňovník má právo v písomnej forme vyjadriť svoje stanovisko k zisteniam, ku ktorým sa dospelo počas daňovej kontroly, do troch pracovných dní odo dňa skončenia danej kontroly.

5. Za dátum skončenia daňovej kontroly sa považuje dátum, v ktorý sa má uskutočniť záverečné prerokovanie záverov alebo dátum, v ktorý daňovník oznámi, že sa tohto práva vzdáva.

...“

8 Článok 109 tohto poriadku, nazvaný „Správa o záveroch z daňovej kontroly“, stanovuje:

„1. Výsledok daňovej kontroly sa vypracuje písomne v správe o daňovej kontrole, v ktorej sa uvedú závery z daňovej kontroly zo skutkového a z právneho pohľadu.

2. Správa z daňovej kontroly sa vyhotoví po skončení tejto kontroly a obsahuje všetky závery, ktoré sa týkajú kontrolovaného rozsahu a zdaňovacieho obdobia. Ak daňovník využil svoje právo podľa článku 107 ods. 4, správa z daňovej kontroly musí obsahovať aj vyjadrenie daňového orgánu o tejto skutočnosti, ktoré je skutkovo a právne odôvodnené.

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

- 9 U manželov Ispasovcov, ktorí sú developermi s nehnuteľnosťami, prebehla daňová kontrola za obdobie od 1. januára 2007 do 31. decembra 2011. Cieľom tejto kontroly bolo overiť ich daňové doklady a účtovníctvo týkajúce sa ich činností v oblasti obchodovania s nehnuteľnosťami, ako aj spôsob, akým vypočítali, priznali a splnili si svoje daňové povinnosti.
- 10 V nadväznosti na túto daňovú kontrolu sa zistilo, že manželia Ispasovci získali päť stavebných povolení od Consiliul Local Florești (Miestne zastupiteľstvo vo Florești, Rumunsko) a že byty postavené na základe týchto povolení sa začali predávať v decembri 2007.
- 11 Keďže manželia Ispasovci uzavreli 73 zmlúv o predaji, vykonávali obchodnú činnosť a tieto transakcie mali pokračujúci charakter, Generálne riaditeľstvo daňovej správy v Kluži rozhodlo, že mali postavenie zdaniteľných osôb na účely DPH a že predmetné transakcie boli zdaniteľné na účely tejto dane. Výkon tejto hospodárskej činnosti začal ku dňu vzniku prvých výdavkov súvisiacich s výstavbou dotknutých nehnuteľností a nie v deň ich predaja.
- 12 Generálne riaditeľstvo daňovej správy v Kluži preto 25. apríla 2012 vydalo dva daňové výmery, ktorými sa dodatočne vyrubila každému z manželov suma DPH vo výške 513 489 RON (približne 114 000 eur), 451 546 RON (približne 100 000 eur) ako úroky z omeškania, a suma 7 860 RON (približne 1 700 eur) ako pokuta za omeškanie.
- 13 Manželia Ispasovci napadli tieto daňové výmery žalobami na Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž, Rumunsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Vo svojich žalobách, ktoré uvedený súd spojil na spoločné konanie, sa žalobcovia domáhali vyhlásenia neplatnosti týchto daňových výmerov z dôvodu nedodržania ich práva na obhajobu.
- 14 Manželia Ispasovci tvrdia, že Generálne riaditeľstvo daňovej správy v Kluži ich len vyzvalo na záverečné prerokovanie záverov namiesto toho, aby im poskytlo ex offio prístup ku všetkým relevantným informáciám, na základe ktorých prijalo správu o daňovej kontrole a vydalo dva daňové výmery, aby ich mohli neskôr napadnúť.
- 15 Žalobcovia preto požiadali vnútroštátny súd, aby v tejto súvislosti predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 16 Generálne riaditeľstvo daňovej správy v Kluži vo svojich pripomienkach k tejto ich žiadosti vyzvalo manželov Ispasovcov, aby spresnili dokumenty, ktoré im podľa nich mali byť predložené.
- 17 Manželia Ispasovci však uviedli, že v tomto štádiu konania vo veci samej nepožadujú, aby im boli oznámené informácie získané v priebehu daňovej kontroly.
- 18 Pýtajú sa však na dôsledky vyplývajúce z toho, že jednak informácie a dôkazy boli zhromaždené mimo daňovej kontroly a jednak že prístup k týmto informáciám im nebol v priebehu predchádzajúceho správneho konania povolený. Snažia sa zistiť, či takéto porušenie možno napraviť tým, že sa im poskytne prístup k týmto dokumentom počas súdneho konania.

- 19 Za týchto podmienok Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd Kluž) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je správna prax spočívajúca v prijatí rozhodnutia ukladajúceho povinnosti jednotlivcovi bez toho, aby mu umožnila prístup ku všetkým informáciám a dokumentom, ktoré správny orgán vzal do úvahy pri prijatí tohto rozhodnutia, teda k informáciám a dokumentom nachádzajúcim sa v neverejnom správnom spise vytvorenom správnym orgánom, v súlade so zásadou dodržiavania práva na obhajobu?“

### **O prípustnosti**

- 20 Rumunská vláda a Európska komisia namietajú neprípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania z dôvodu, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu dostatočne neuvádza skutkové okolnosti vo veci samej na to, aby Súdny dvor mohol poskytnúť užitočnú odpoveď. Navyše podľa rumunskej vlády vnútroštátny súd nepreukázal, že prejudiciálna otázka je užitočná a relevantná na rozhodnutie sporu vo veci samej.
- 21 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých presnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor teda môže odmietnuť návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sú mu položené (rozsudok zo 16. júla 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, bod 32 a citovaná judikatúra).
- 22 Nevyhnutnosť výkladu práva Únie, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, totiž vyžaduje, aby vnútroštátny súd, ako to zdôrazňuje článok 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého spadajú ním kladené otázky, alebo aby aspoň objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa uvedené otázky zakladajú (rozsudky z 11. marca 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, bod 32, a z 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, bod 17).
- 23 Ako v prejednáwanej veci generálny advokát uviedol v bodoch 23 a 24 svojich návrhov, v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sú opísané základné skutočnosti, ktoré naozaj umožnili oprávneným subjektom predložiť pripomienky Súdnemu dvoru. Okrem toho, hoci v rozhodnutí vnútroštátneho súdu nie je uvedené nijaké konkrétne ustanovenie smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), možno ľahko zistiť, aké všeobecné povinnosti vyplývajú z tejto smernice, a Súdny dvor môže vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočnú odpoveď.
- 24 Za týchto podmienok je návrh na začatie prejudiciálneho konania prípustný.

### **O prejudiciálnej otázke**

- 25 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa všeobecná zásada práva Únie, ktorou je dodržiavanie práva na obhajobu, má vykladať v tom zmysle, že vyžaduje, aby vo vnútroštátnych správnych konaniach, ktorých predmetom je kontrola a stanovenie vymeriavacieho základu DPH, mal jednotlivец prístup ku všetkým informáciám a dokumentom obsiahnutým v správnom spise, ktoré správny orgán zohľadnil pri prijímaní svojho rozhodnutia.

- 26 S cieľom odpovedať na túto otázku treba pripomenúť, že dodržiavanie práva na obhajobu predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia. Na základe tejto zásady sa musí osobám, ktorých záujmy toto rozhodnutie významnou mierou ovplyvňuje, umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí. Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú rozhodnutia patriace do oblasti pôsobnosti práva Únie, napriek tomu, že právna úprava Únie túto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 84 a citovaná judikatúra).
- 27 Uvedená všeobecná zásada sa uplatňuje za okolností ako vo veci samej, za akých musí členský štát, aby vyhovel povinnosti vyplývajúcej z uplatňovania práva Únie, podľa ktorej musí prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, ktoré sú vhodné na zabezpečenie toho, že splatná DPH sa bude na jeho území vyberať v plnej výške, ako aj aby bojoval proti podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25), podriaďiť daňovníkov daňovej kontrole.
- 28 Ak sa teda má preskúmať situácia ako vo veci samej so zreteľom na všeobecnú zásadu práva Únie, ktorou je dodržiavanie práva na obhajobu, treba zároveň prihliadnúť na autonómiu, ktorú majú členské štáty pri usporiadaní vlastnej verejnej správy.
- 29 V prípade neexistencie právnej úpravy Únie pre príslušnú oblasť je totiž vecou právneho poriadku každého členského štátu stanoviť procesné pravidlá, ktoré majú zabezpečiť ochranu práv, ktoré daňovníkom vyplývajú z práva Únie podľa zásady procesnej autonómie členských štátov, pod podmienkou, že takéto pravidlá nie sú menej priaznivé ako pravidlá upravujúce obdobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a že nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (rozsudok z 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 36).
- 30 Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, je nesporné, že rumunské procesné pravidlá uplatniteľné na kontroly splnenia povinností v oblasti DPH nie sú pre túto oblasť osobitné, a preto porušenie uvedenej zásady možno vylúčiť.
- 31 Pokiaľ ide o zásadu efektivity, treba uviesť, že požiadavka pripomenutá v bode 26 tohto rozsudku, podľa ktorej sa musí osobám umožniť, aby účinne vyjadrili svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí, predpokladá, že osoby, ktorým je toto rozhodnutie určené, sa môžu dozvedieť o uvedených skutočnostiach.
- 32 Na tieto účely, ako uviedol generálny advokát v bodoch 121 a 122 svojich návrhov, na vnútroštátne daňové orgány sa nevzťahuje všeobecná povinnosť poskytnúť úplný prístup k spisu, ktorý majú, ani predložiť ex offio dokumenty a informácie, na ktorých sa plánované rozhodnutie zakladá.
- 33 V rámci daňovej kontroly, ktorou sa má overiť, či si daňovníci splnili povinnosti v danej oblasti, sa dá totiž od nich legitímne požadovať, že si musia požiadať o prístup k týmto dokumentom a informáciám, aby prípadne poskytli vysvetlenia alebo uviedli svoje tvrdenia voči stanovisku daňovej správy.
- 34 Účinné dodržiavanie práva na obhajobu si pritom vyžaduje, aby existovala skutočná možnosť prístupu k uvedeným dokumentom a informáciám, okrem prípadu, keby obmedzenie takého prístupu bolo odôvodnené cieľmi všeobecného záujmu.
- 35 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že základná zásada práva Únie na dodržiavanie práva na obhajobu nepredstavuje absolútne privilegium, ale môže obsahovať obmedzenia pod podmienkou, že tieto obmedzenia skutočne zodpovedajú cieľom všeobecného záujmu, ktoré predmetné opatrenie sleduje, a z hľadiska sledovaného cieľa nie sú neprimeraným a neprípustným

zásahom poškodzujúcim samotnú podstatu takto zabezpečených práv (rozsudky z 26. septembra 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, bod 84, ako aj z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worlwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 42).

- 36 V tejto súvislosti v rámci daňovej kontroly a stanovenia vymeriavacieho základu DPH môže cieľom takých obmedzení zakotvených vnútroštátnou právnou úpravou byť najmä ochrana požiadaviek dôverného zaobchádzania alebo profesijného tajomstva, do ktorých by sa mohlo zasiahnuť v dôsledku takeého poskytnutia prístupu k niektorým informáciám alebo dokumentom.
- 37 Na určenie toho, či požiadavky vyplývajúce zo zásady efektivity sú v prejednávacom prípade splnené, treba nielen posúdiť obsah relevantných vnútroštátnych procesných pravidiel, ale aj ich konkrétne uplatnenie. Toto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu.
- 38 Napokon, pokiaľ ide o pochybnosti, ktoré žalobcovia vo veci samej vyjadrili a ktoré sa týkajú rozsahu preskúmania zákonnosti správneho rozhodnutia v oblasti DPH, jedine daný vnútroštátny súd má právomoc na vykonanie potrebných konštatovaní a prípadne na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor týkajúceho sa požiadaviek práva Únie súvisiacich s danou kontrolou.
- 39 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že všeobecná zásada práva Únie, ktorou je dodržiavanie práva na obhajobu, sa má vykladať v tom zmysle, že vo vnútroštátnych správnych konaniach týkajúcich sa kontroly a stanovenia vymeriavacieho základu DPH musí mať jednotlivec možnosť, aby mu boli na základe jeho žiadosti poskytnuté informácie a dokumenty obsiahnuté v správnom spise, ktoré správny orgán zohľadnil pri prijímaní rozhodnutia, okrem prípadu, keby obmedzenie prístupu k uvedeným informáciám a dokumentom bolo odôvodnené cieľmi všeobecného záujmu.

## O trovách

- 40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

**Všeobecná zásada práva Únie, ktorou je dodržiavanie práva na obhajobu, sa má vykladať v tom zmysle, že vo vnútroštátnych správnych konaniach týkajúcich sa kontroly a stanovenia vymeriavacieho základu dane z pridanej hodnoty musí mať jednotlivec možnosť, aby mu boli na základe jeho žiadosti poskytnuté informácie a dokumenty obsiahnuté v správnom spise, ktoré správny orgán zohľadnil pri prijímaní rozhodnutia, okrem prípadu, keby obmedzenie prístupu k uvedeným informáciám a dokumentom bolo odôvodnené cieľmi všeobecného záujmu.**

Podpisy