



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 9. novembra 2017*

„Predhodno odločanje – Splošna načela prava Unije – Pravica do dobrega upravljanja in pravica do obrambe – Nacionalna ureditev, ki določa pravico do izjave in pravico do obveščenosti med upravnim davčnim postopkom – Odločba o odmeri davka na dodano vrednost, ki jo izdajo nacionalni davčni organi, ne da bi davčnemu zavezancu omogočili dostop do informacij in dokumentov, ki so podlaga za navedeno odločbo“

V zadevi C-298/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija) z odločbo z dne 2. marca 2016, ki je na Sodišče prispela 25. maja 2016, v postopku

Teodor Ispas,

Anduța Ispas

proti

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,

SODIȘȚE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, J. Malenovský, M. Safjan (poročevalec), D. Šváby in M. Vilaras, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. maja 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Teodorja Ispasa in Anduța Ispas C. F. Costăș in L. Sabou, odvetnika,
- za romunsko vlado R. H. Radu, E. Gane, R. Mangu in C.-M. Florescu, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in H. Stancu, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. septembra 2017

* Jezik postopka: romunščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago splošnega načela prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Teodorjem Ispasom in njegovo ženo, Andužo Ispas (v nadaljevanju: zakonca Ispas), ter Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generalni direktorat za javne finance v Cluju, Romunija) glede odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (DDV).

Romunsko pravo

- 3 Člen 7(2) Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (vladni odlok št. 92/2003 o zakoniku o davčnem postopku, *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 863 z dne 26. septembra 2005) v različici, ki je veljala 25. aprila 2012 (v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku), določa:

„Davčni organ je pooblaščen, da po uradni dolžnosti preveri dejanski položaj ter pridobi in uporabi vse potrebne informacije in dokumente, da pravilno določi davčni položaj davčnega zavezanca.

[...]“

- 4 Člen 9 tega zakonika, naslovljen „Pravica do izjave“, določa:

„1. Davčni organ mora pred sprejetjem odločbe davčnemu zavezancu zagotoviti možnost, da predstavi svoje stališče o dejstvih in okoliščinah, upoštevni za sprejetje odločbe.

2. Davčnemu organu ni treba uporabiti določb iz odstavka 1, če:

- (a) zamuda pri sprejetju odločbe pomeni tveganje glede ugotovitve dejanskega davčnega položaja v zvezi z izpolnitvijo obveznosti davčnega zavezanca ali glede sprejetja drugih ukrepov, določenih z zakonom;
- (b) se predstavljeno dejansko stanje glede zneska davčnih dolgov ne bi bistveno spremenilo;
- (c) so podatki, ki jih je davčni zavezanec navedel v obračunu ali zahtevku, sprejeti;
- (d) je treba sprejeti ukrepe za izvršbo.

[...]“

- 5 Člen 43 navedenega zakonika, naslovljen „Vsebina in obrazložitev davčnega upravnega akta“, določa:

„1. Davčni upravni akt se izda pisno na papirju ali v elektronski obliki.

2. Davčni upravni akt, izdan na papirju, vsebuje te elemente:

[...]

- (e) obrazložitev akta;

(f) pravno podlago;

[...]

(i) načine izpodbijanja akta, rok za vložitev ugovora in navedbo davčnega organa, pri katerem je treba tak ugovor vložiti;

(j) navedbe o zaslišanju davčnega zavezanca.

[...]“

6 Člen 101 tega zakonika, naslovljen „Obvestilo o davčnem nadzoru“, določa:

„1. Davčni organ mora davčnega zavezanca pred začetkom davčnega nadzora obvestiti o njegovem poteku tako, da mu pošlje obvestilo o davčnem nadzoru.

2. Davčni zavezanec lahko po prejemu obvestila o davčnem nadzoru le enkrat, na podlagi ustrezno utemeljenih razlogov, zaprosi za prestavitev datuma začetka davčnega nadzora. Davčni organ prestavitvi ugodi ali jo zavrne ter o tem sprejme sklep. Če prošnji za odlog davčnega nadzora ugodi, davčni organ davčnemu zavezancu sporoči datum, na katerega se davčni nadzor prestavi.

3. V obvestilu o davčnem nadzoru je navedeno:

(a) pravna podlaga za davčni nadzor;

(b) datum začetka davčnega nadzora;

(c) davčne obveznosti in obdobja, ki so predmet davčnega nadzora;

(d) možnost zaprositi za prestavitev datuma začetka davčnega nadzora.“

7 Člen 107 zakonika o davčnem postopku, naslovljen „Pravica davčnega zavezanca do obveščeniosti“, določa:

„1. Davčni zavezanec je med davčnim nadzorom obveščen o ugotovitvah, ki izhajajo iz tega nadzora.

2. Davčni organ davčnemu zavezancu predloži osnutek poročila o davčnem nadzoru, ki vsebuje ugotovitve in njihove davčne posledice, ter mu omogoči, da predstavi svoje stališče v skladu s členom 9(1), razen če se davčne osnove po davčnem nadzoru niso spremenile ali če se davčni zavezanec tej pravici odpove in o tem obvesti organe davčnega nadzora.

3. Davčni zavezanec je pravočasno obveščen o datumu, uri in kraju predstavitve sklepov.

4. Davčni zavezanec ima pravico, da v pisni obliki predstavi svoje stališče o ugotovitvah davčnega nadzora v treh delovnih dneh od dne, ko je bil davčni nadzor končan.

5. Dan, ko je davčni nadzor končan, je dan, predviden za končno razpravo z davčnim zavezancem, ali dan, ko davčni zavezanec sporoči, da se tej pravici odpoveduje.

[...]“

8 Člen 109 tega zakonika, naslovljen „Obvestilo o rezultatih davčnega nadzora“, določa:

„1. Rezultat davčnega nadzora se v pisni obliki zabeleži v poročilu o davčnem nadzoru, v katerem so opisane dejanske in pravne ugotovitve davčnega nadzora.

2. Poročilo o davčnem nadzoru se sestavi na koncu davčnega nadzora in vsebuje vse ugotovitve glede preverjenih obdobj in davčnih obveznosti. Če je davčni zavezanec uveljavil pravico iz člena 107(4), poročilo o davčnem nadzoru vsebuje tudi obvestilo organa za davčni nadzor, ki je o tem podal dejanske in pravne razloge.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 9 Pri zakoncih Ispas, trgovcema z nepremičninami, je bil opravljen davčni nadzor v zvezi z obdobjem od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2011. Namen tega nadzora je bil preveriti njune davčne evidence in knjigovodstvo njunih dejavnosti na področju trgovanja z nepremičninami ter način določitve, obračuna in plačila njunih obveznosti v državni proračun.
- 10 Na podlagi tega davčnega nadzora je bilo ugotovljeno, da sta zakonca Ispas od Consiliul Local Florești (občinski svet v Floreștiju, Romunija) dobila pet gradbenih dovoljenj in da so se stanovanja, zgrajena na podlagi teh dovoljenj, prodajala od decembra 2007.
- 11 Ker sta zakonca Ispas s 73 kupoprodajnimi pogodbami, ki sta jih sklenila, opravljala gospodarsko dejavnost, pri čemer so bili ti posli trajnega značaja, je generalni direktorat za javne finance v Cluju odločil, da sta pridobila status zavezancev za DDV in da so zadevne transakcije obdavčljive s tem davkom. Ta gospodarska dejavnost naj bi se začela opravljati na dan nastanka prvih stroškov za gradnjo zadevnih nepremičnin, in ne na dan njihove prodaje.
- 12 Generalni direktorat za javne finance v Cluju je zato 25. aprila 2012 izdal odločbi o odmeri davka, s katerima je bil vsakemu od zakoncev zaračunan dodatni DDV v višini 513.489 romunskih levov (RON) (približno 114.000 EUR), 451.546 RON (približno 100.000 EUR) zamudnih obresti in 7860 RON (približno 1700 EUR) kazni za zamudo pri plačilu.
- 13 Zakonca Ispas sta ti odločbi o odmeri davka izpodbijala pri predložitvenem sodišču, Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija). V tožbah, ki ju je to sodišče združilo, sta navedla, da sta ti odločbi o odmeri davka nični, ker ni bila spoštovana njuna pravica do obrambe.
- 14 Zakonca Ispas menita, da bi jima moral generalni direktorat za javne finance v Cluju namesto tega, da ju je zgolj povabil na končno razpravo, po uradni dolžnosti dati dostop do vseh upoštevni informacij, na podlagi katerih je sprejel poročilo o davčnem nadzoru in izdal odločbi o odmeri davka, da bi ju imela pozneje možnost izpodbijati.
- 15 Zato sta predložitvenemu sodišču predlagala, naj v zvezi s tem Sodišču postavi vprašanje za predhodno odločanje.
- 16 Generalni direktorat za javne finance v Cluju je v svojih stališčih glede tega predloga zakonca Ispas pozval, naj pojasnita, kateri dokumenti bi jima morali biti po njunem mnenju poslani.
- 17 Vendar zakonca Ispas navajata, da v tej fazi postopka v glavni stvari ne zahtevata predložitve informacij, zbranih v času postopka davčnega nadzora.

- 18 Sprašujeta pa se o posledicah, ki izhajajo iz tega, da so bile, prvič, informacije in dokazi zbrani zunaj okvira davčnega nadzora in, drugič, da dostop do teh informacij ni bil odobren v okviru predhodnega upravnega postopka. Želita ugotoviti, ali je mogoče, da se taka opustitev popravi z odobritvijo dostopa do teh dokumentov v sodnem postopku.
- 19 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je upravna praksa, po kateri se odločba o naložitvi obveznosti posamezniku sprejme, ne da bi se temu omogočil dostop do vseh informacij in dokumentov, ki jih je javni organ upošteval pri sprejetju te odločbe – to je informacij in dokumentov, ki so v upravnem spisu, ki ga je sestavil javni organ in ki ni javen – v skladu z načelom spoštovanja pravice do obrambe?“

Dopustnost

- 20 Romunska vlada in Evropska komisija se sklicujeta na nedopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, ker v predložitveni odločbi ni v zadostni meri naveden dejanski okvir postopka v glavni stvari, da bi Sodišče lahko podalo koristen odgovor. Poleg tega romunska vlada meni, da predložitveno sodišče ni dokazalo, da je vprašanje za predhodno odločanje koristno in upošteveno za rešitev spora o glavni stvari.
- 21 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalno sodišče postavi v pravnem in dejanskem okviru, ki ga je pristojno opredeliti samo in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko odločanje o predlogu nacionalnega sodišča za sprejetje predhodne odločbe zavrne samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 16. julija 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 22 Nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, namreč zahteva, da to sodišče, kot je poudarjeno v členu 94 Poslovnika Sodišča, opredeli dejanski in pravni okvir, v katerega so umeščena vprašanja, ki jih postavlja, ali vsaj razloži dejstva, ki so bila podlaga za ta vprašanja (sodbi z dne 11. marca 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, točka 32, in z dne 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, točka 17).
- 23 V obravnavani zadevi, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 23 in 24 sklepnih predlogov, predložitvena odločba vsebuje temeljne elemente dejanskega stanja, ki so zainteresiranim strankam dejansko omogočili predložitev stališč Sodišču. Poleg tega, čeprav v predložitveni odločbi ni opredeljena posamezna določba Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), je mogoče splošne obveznosti, ki izhajajo iz te direktive, zlahka prepoznati in lahko Sodišče predložitvenemu sodišču poda koristen odgovor.
- 24 V teh okoliščinah je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vprašanje za predhodno odločanje

- 25 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe razlagati tako, da zahteva, da ima posameznik v nacionalnih upravnih postopkih za nadzor in določitev osnove za DDV dostop do vseh informacij in dokumentov, ki so v upravnem spisu in ki jih javni organ upošteva pri sprejetju svoje odločbe.

- 26 Za odgovor na to vprašanje je treba spomniti, da je spoštovanje pravice do obrambe splošno načelo prava Unije, ki se uporablja, kadar namerava uprava zoper osebo izdati akt, ki posega v njen položaj. V skladu s tem načelom mora biti naslovníkom odločb, ki občutno posegajo v njihove interese, omogočeno, da učinkovito izrazijo svoje stališče o elementih, s katerimi namerava uprava utemeljiti svojo odločbo. Ta obveznost velja za uprave držav članic, kadar sprejemajo odločbe, ki spadajo na področje uporabe prava Unije, tudi kadar veljavna zakonodaja Unije take formalnosti izrecno ne določa (sodba z dne 17. decembra 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 84 in navedena sodna praksa).
- 27 Navedeno splošno načelo se uporablja v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v katerih mora država članica, da bi se uskladila z obveznostjo, ki izhaja iz uporabe prava Unije, glede sprejetja vseh zakonodajnih in upravnih ukrepov, s katerimi je mogoče zagotoviti, da je dolgovan DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, in se boriti proti goljufijam (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25), davčne zavezance podvreči postopku davčnega nadzora.
- 28 Čeprav je torej treba zadevni položaj v postopku v glavni stvari preučiti glede na splošno načelo prava Unije v zvezi s spoštovanjem pravice do obrambe, je treba hkrati upoštevati avtonomijo, ki jo imajo države članice pri pripravi svojih upravnih postopkov.
- 29 Kadar ni ureditve Unije na nekem področju, namreč natančna postopkovna pravila za varstvo pravic, ki jih imajo davčni zavezanci na podlagi prava Unije, izhajajo iz pravnega reda vsake države članice po načelu postopkovne avtonomije držav članic, vendar le, če ta pravila niso manj ugodna kot tista, ki urejajo podobne notranje položaje (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali pretirano ne otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 8. marca 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, točka 36).
- 30 Glede načela enakovrednosti ni sporno, da romunska postopkovna pravila, ki se uporabljajo za nadzor nad obveznostmi s področja DDV, niso specifična za to področje, zato je kršitev navedenega načela mogoče izključiti.
- 31 V zvezi z načelom učinkovitosti je treba navesti, da zahteva, na katero je bilo opozorjeno v točki 26 te sodbe, da oseba lahko učinkovito predstavi stališča o elementih, s katerimi namerava uprava utemeljiti svojo odločbo, pomeni, da morajo biti njeni naslovníki z navedenimi elementi seznanjeni.
- 32 Generalni pravobranilec je v zvezi s tem v točkah 121 in 122 sklepnih predlogov navedel, da nacionalni davčni organi nimajo splošne obveznosti zagotoviti dostop do celotnega spisa, ki ga imajo, niti po uradni dolžnosti posredovati dokumentov in informacij, na podlagi katerih naj bi bila sprejeta odločba.
- 33 V postopku davčnega nadzora, katerega namen je preveriti, ali davčni zavezanci izpolnjujejo obveznosti na tem področju, je od njih namreč upravičeno pričakovati, da bodo zahtevali dostop do teh dokumentov in informacij, da bi, če bi bilo to potrebno, podali pojasnila ali navedli razloge zoper stališče davčne uprave.
- 34 Učinkovito spoštovanje pravice do obrambe pa zahteva, da obstaja dejanska možnost dostopa do navedenih dokumentov in informacij, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitev tega dostopa.
- 35 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe ne pomeni absolutne pravice, ampak lahko vsebuje omejitve, če te dejansko ustrezajo ciljem v splošnem interesu, ki se uresničujejo z zadevnim ukrepom, in če glede na želeni cilj ne pomenijo pretiranega in nesprejemljivega posega, ki bi omejeval samo bistvo tako zagotovljenih

pravic (sodbi z dne 26. septembra 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, točka 84, in z dne 3. julija 2014, Kamino International Logistics in Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 in C-130/13, EU:C:2014:2041, točka 42).

- 36 V zvezi s tem je v postopku davčnega nadzora in določitve osnove za DDV namen takih omejitev, določenih v nacionalnih predpisih, zlasti zaščita zahtev po zaupnosti in poklicni tajnosti, ki bi jo lahko ogrozil dostop do nekaterih informacij in nekaterih dokumentov.
- 37 Da bi se ugotovilo, ali sta bili ti zahtevi, ki izhajata iz načela učinkovitosti, v obravnavani zadevi spoštovani, je treba presoditi ne le vsebino upoštevanih nacionalnih postopkovnih pravil, temveč tudi njihovo dejansko uporabo. Tako presojo mora opraviti predložitveno sodišče.
- 38 Na koncu, glede dvomov, ki sta jih imeli tožeči stranki v postopku v glavni stvari o obsegu nadzora zakonitosti upravne odločbe na področju DDV, je navedeno sodišče edino pristojno, da pride do potrebnih ugotovitev in po potrebi pri Sodišču vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe o zahtevah prava Unije v zvezi z navedenim nadzorom.
- 39 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe razlagati tako, da mora imeti posameznik v upravnih postopkih glede nadzora in določitve osnove za DDV možnost, da se mu na njegovo zahtevo predložijo informacije in dokumenti iz upravnega spisa, ki jih javni organ upošteva pri sprejetju odločbe, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitev dostopa do navedenih informacij in dokumentov.

Stroški

- 40 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe je treba razlagati tako, da mora imeti posameznik v upravnih postopkih glede nadzora in določitve osnove za davek na dodano vrednost možnost, da se mu na njegovo zahtevo predložijo informacije in dokumenti iz upravnega spisa, ki jih javni organ upošteva pri sprejetju odločbe, razen če cilji v splošnem interesu upravičujejo omejitev dostopa do navedenih informacij in dokumentov.

Podpisi