



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 7. septembra 2017¹

Zadeva C-298/16

**Teodor Ispas
Anduța Ispas
proti**

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija))

„Spis o predlogu za sprejetje predhodne odločbe – Odločbe o odmeri davka, s katerimi je določen dolgovani davek na dodano vrednost – Procesne pravice davčnih zavezancev v nacionalnem postopku pobiranja davka na dodano vrednost – Področje uporabe temeljnih pravic Unije – Pravica do obrambe – Člen 41 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah – Pravica do izjave – Vpogled v spis – Pravica dostopa do informacij in dokumentov, ki so podlaga za odločitev“

I. Uvod

1. Pri T. Ispasu in A. Ispas (v nadaljevanju: tožeči stranki) je bil opravljen davčni nadzor. Na njegovi podlagi je bilo ugotovljeno, da tožeči stranki nista pravilno prijavili svojih davčnih obveznosti glede davka na dodano vrednost (DDV). Izdani sta bili dve odločbi o odmeri davka, v katerih je bil določen znesek dolgovanega DDV. Tožeči stranki sta ti odločbi izpodbijali pred nacionalnim sodiščem in trdili, da je bila v postopku, ki je pripeljal do sprejetja odločb, kršena njuna pravica do obrambe. Zlasti trdita, da bi jima morali davčni organi po uradni dolžnosti omogočiti vpogled v celotno vsebino njunega spisa, vključno z vsemi dokumenti, zbranimi pred začetkom davčnega nadzora.

2. V takih okoliščinah Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija) sprašuje o združljivosti upoštevne nacionalne prakse s pravico do obrambe, kakor je zavarovana s pravom Unije.

3. Sodišče je s to zadevo pozvano k preučitvi odnosa med pravico do vpogleda v spis iz člena 41(2)(b) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah in splošnim načelom prava Unije o spoštovanju pravice do obrambe. Poleg tega, ali je mogoče šteti, da se pravica do vpogleda v spis uporablja tudi v upravnih postopkih, ki jih vodijo upravni organi držav članic, kadar delujejo v okviru prava Unije?

4. To vprašanje pa kaže na pravega „okostnjaka v spisu“ v obravnavani zadevi, ki si ga je treba ogledati kot prvega: ali spada vprašanje morebitnega (ne)dostopa do upravnega spisa in/ali dokumentov v njem v nacionalnih postopkih pobiranja DDV na področje uporabe prava Unije in s tem sproži uporabo Listine?

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Listina

5. Člen 41 Listine določa:

„1. Vsakdo ima pravico, da institucije, organi, uradi in agencije Unije njegove zadeve obravnavajo nepristransko, pravično in v razumnem roku.

2. Ta pravica vključuje predvsem:

- (a) pravico vsake osebe, da se izjasni pred sprejetjem kakršnega koli posamičnega ukrepa, ki jo prizadene;
- (b) pravico vsake osebe do vpogleda v svoj spis ob spoštovanju legitimnih interesov zaupnosti ter poklicne in poslovne tajnosti;
- (c) obveznost uprave, da svoje odločitve obrazloži.

[...]“

2. Direktiva o DDV

6. Člen 213(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV² določa: „Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.“

7. Člen 242 te direktive določa: „Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa.“

8. Člen 250(1) Direktive o DDV določa, da „[mora v]sak davčni zavezanec [...] predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

9. V skladu s členom 273 Direktive o DDV „[lahko d]ržave članice [...] določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

2 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Davčni nadzor, ki je sporen v obravnavani zadevi, se je nanašal na obdobje od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2011. V predlogu za sprejetje predhodne odločbe ni bilo natančno opredeljeno, katere so zadevne določbe Direktive o DDV. Vsekakor ponovljene določbe Direktive 2006/112 po vsebini ustrezajo členu 22(1), (2), (4) in (8) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

B. Romunsko pravo

1. Zakonik o davčnem postopku

10. Člen 9 Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (sklep vlade št. 92 o zakoniku o davčnem postopku) z dne 24. decembra 2003 (v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku),³ določa:

„Pravica do izjave

(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 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 prisilne izvršbe.“

11. Člen 43 zakonika o davčnem postopku določa:

„Vsebina in obrazložitev davčnega upravnega akta

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

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

[...]

(j) navedbe o zaslišanju davčnega zavezanca.“

12. Člen 107 zakonika o davčnem postopku določa:

„Pravica davčnega zavezanca do obveščenosti

(1) Davčni zavezanec je med davčnim nadzorom obveščen o ugotovitvah tega nadzora.

(2) Davčni organ predloži davčnemu zavezancu 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 odpove tej pravici in o tem obvesti organe davčnega nadzora. [...]

³ *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 941 z dne 29. decembra 2003, kakor je bil spremenjen in ponovno objavljen, v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari.

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

III. Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

13. Pri T. Ispasu in A. Ispas je bil opravljen davčni nadzor. Ugotovljeno je bilo, da jima je občinski svet v Floreștiu med julijem 2007 in junijem 2008 izdal pet gradbenih dovoljenj. Na podlagi teh dovoljenj so bile zgrajene tri zgradbe z 12, 24 in 30 stanovanji ter štiri garaže in dva poslovna prostora. Tožeči stranki sta z decembrom 2007 začeli stanovanja prodajati prek vrste poslovnih transakcij. Po navedbah nacionalnega sodišča sta tožeči stranki s tem opravljali transakcije trajnega značaja, zaradi česar sta postala zavezanca za DDV.

14. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generalni direktorat za javne finance v Cluju, Romunija) (v nadaljevanju: tožena stranka) je 25. aprila 2012 na podlagi ugotovitev davčnega nadzora T. Ispasu in A. Ispas izdal odločbi o odmeri davka. Vsaka od odločb o odmeri znaša skupaj 513.489 romunskih levov (RON) (dolgovani DDV), 451.546 RON (zamudne obresti zaradi zamude pri plačilu DDV) in 7860 RON (kazen zaradi zamude pri plačilu DDV).

15. Tožeči stranki sta odločbi o odmeri davka izpodbijali pri Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju), ki je predložitveno sodišče. V tožbi sta tožeči stranki navedli, da sta ti odločbi nični, ker ni bila spoštovana njuna pravica do obrambe. V odločbah o odmeri davka ni bilo navedeno, da sta bili tožeči stranki med upravnim postopkom zaslišani.

16. V nadaljnjih trditvah pred predložitvenim sodiščem je tožena stranka zahtevala, naj tožeči stranki navedeta dokumente, ki so upoštevní za njuno zadevo in do katerih jima davčni organ ni odobril dostopa. Tožeči stranki sta odgovorili, da ne zahtevata dostopa do teh dokumentov, da pa postavljata pravno vprašanje, ki se nanaša zlasti na posledice tega, da so bili nekatere informacije in dokazi zbrani zunaj formalnega postopka davčnega nadzora in da jima v okviru predhodnega postopka ni bil omogočen dostop do teh informacij. Prav tako želita ugotoviti, ali je mogoče, da se taka opustitev popravi z odobritvijo dostopa do teh dokumentov v sodnem postopku. Tožeči stranki trdita, da bi jima moral davčni organ po uradni dolžnosti odobriti avtomatični dostop do vseh upoštevnihi informacij, na podlagi katerih je sprejel poročilo o davčnem nadzoru in izdal odločbi o odmeri davka, tako da bi lahko ta akta izpodbijala.

17. V teh okoliščinah je Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija) 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?“

18. Pisna stališča so predložili T. in A. Ispas, romunska vlada ter Komisija. T. Ispas, romunska vlada in Komisija so na obravnavi 4. maja 2017 predstavili ustne navedbe.

IV. Analiza

19. Zgradba sklepnihi predlogov je taka. Prvič, preučil bom dopustnost predloga za sprejetje prehodne odločbe (A). Drugič, opredelil se bom do tega, ali spada predloženo vprašanje na področje uporabe prava Unije in zato v pristojnost Sodišča (B). Nato se bom posvetil vsebinskemu vprašanju predložitvenega sodišča o pravici do obrambe v postopkih v zvezi z DDV pred nacionalnimi davčnimi organi (C).

A. Dopustnost

20. Romunska vlada trdi, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten. Zatrjuje, da nacionalno sodišče ni dovolj podrobno opisalo dejanskega stanja in ni dokazalo, da je postavljeno vprašanje upošteveno za postopek v glavni stvari. Tudi Komisija je – čeprav formalno ni oporekala dopustnosti vprašanja – izrazila dvom o tem, ali je predložitveno sodišče dovolj podrobno opisalo dejanske okoliščine.

21. Predložitvena odločba je resnično nekoliko kratka in ni ravno vzor jasnosti glede opisa dejanskega stanja. Ne sklicuje se na določbe prava Unije, ki se uporabljajo v obravnavani zadevi. V njej je zgolj navedeno, da se spor v postopku v glavni stvari nanaša na DDV, kar je področje, za katero velja pravo Unije.

22. Spomniti je treba, da morajo nacionalna sodišča v okviru sodelovanja, vzpostavljenega s členom 267 PDEU, upoštevati zahteve o vsebini predloga za sprejetje prehodne odločbe, kot so določene v členu 94 Poslovnika Sodišča.⁴

23. Kljub temu menim, da informacije o dejanskem stanju, čeprav so glede podrobnosti resnično precej skope, vsebujejo temeljne elemente dejanskega stanja, ki so zainteresiranim strankam dejansko omogočili predložitev stališč Sodišču.

24. Dalje, čeprav v predložitveni odločbi ni opredeljena točna določba Direktive o DDV, je mogoče splošne obveznosti, ki izhajajo iz Direktive o DDV, zlahka prepoznati in lahko Sodišče poda predložitvenemu sodišču koristen odgovor. V skladu z ustaljeno sodno prakso mora Sodišče, kadar so vprašanja oblikovana premalo natančno, iz vseh informacij, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, in iz dokumentov, ki se nanašajo na postopek v glavni stvari, zbrati elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti, upoštevajoč predmet spora.⁵ V obravnavani zadevi dejstvo, da se vprašanje le na splošno sklicuje na Direktivo o DDV, ne preprečuje Sodišču, da bi nacionalnemu sodišču podalo elemente razlage prava Unije, ki mu bodo omogočili razsoditi o zadevi, ki jo obravnava.⁶

25. Zato menim, da je vprašanje predložitvenega sodišča dopustno. Vendar je treba opozoriti, da omejeni elementi v predložitveni odločbi nujno omejujejo natančnost in točnost Sodišča pri podaji koristnega odgovora na vprašanje predložitvenega sodišča.

B. Pristojnost Sodišča

26. V obravnavani zadevi obstaja še drugo predhodno vprašanje, ki ga je treba nasloviti: področje uporabe prava Unije in s tem povezano vprašanje uporabe temeljnih pravic Unije.

27. Romunska vlada je navedla, da se obravnavana zadeva nanaša izključno na razlago in uporabo romunskega davčnega prava. Ne nanaša se na pravo Unije. Komisija trdi, da čeprav z Direktivo o DDV ni izrecno predpisana pravica do izjave, preden države članice določijo davek, položaj, ki je sporen v postopku v glavni stvari v obravnavani zadevi, spada na področje uporabe prava Unije, ker gre za postopek, povezan s pobiranjem DDV. To je tudi stališče predložitvenega sodišča, ki meni, da položaj v postopku v glavni stvari kot zadevi s področja DDV spada na področje temeljnih pravic Unije.

⁴ Glej na primer sodbo z dne 27. oktobra 2016, Audace in drugi (C-114/15, EU:C:2016:813, točka 35 in navedena sodna praksa).

⁵ Sodba z dne 12. februarja 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, točka 17 in navedena sodna praksa).

⁶ Kot je bila praksa Sodišča tudi v podobnih zadevah, zlasti v sodbi z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), v kateri se je predložitveno sodišče sklicevalo samo na Listino, ni pa izpostavilo konkretnih določb Direktive o DDV. Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, točka 56).

28. Biti ali ne biti na področju uporabe prava Unije, to je zdaj (spet) vprašanje. V obravnavani zadevi je očitno, da se sporna nacionalna pravila *splošno uporabljajo* za vse nacionalne davčne postopke. Dejanska vsebina spornega vprašanja (obseg, v katerem lahko posameznik zahteva dostop do spisa/dokumentacije v nacionalnem davčnem postopku) je očitno nekaj, kar je precej oddaljeno od vseh *izrecnih* določb prava Unije, s katerimi bi bila konkretno določena taka obveznost držav članic. Ali ta položaj spada na področje uporabe prava Unije, kar bi pomenilo, da se uporabijo tudi temeljne pravice Unije?

1. Uporaba temeljnih pravic Unije

29. Izhodišče je jasno: temeljne pravice Unije, vključno s tistimi, ki so določene z Listino, in tistimi, ki ostajajo na ravni splošnih načel prava Unije, se uporabljajo v vseh položajih, ki so urejeni s pravom Unije – ne pa zunaj teh položajev.⁷ Povedano drugače, temeljne pravice Unije je treba spoštovati, kadar nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe prava Unije: ne morejo obstajati primeri, ki spadajo na področje uporabe prava Unije, pa se v njih ne uporabljajo temeljne pravice Unije.⁸ Temeljne pravice so dejansko „senca“ prava Unije.⁹

30. Vendar to pomeni tudi, da mora obstajati pravilo prava Unije, ki se uporabi ter ki je neodvisno in drugačno od temeljne pravice same.¹⁰ Na določbe Listine (ali na posamezne temeljne pravice) se ni mogoče sklicevati, da bi pomenile temelj pristojnosti Sodišča.¹¹ Povedano drugače, senca sama ne more ustvariti lastne sence.

31. Tako obstaja za namen uporabe temeljnih pravic Unije s strani organov držav članic enačba, ki povezuje pojma „uporaba temeljnih pravic Unije“ in „področje uporabe prava Unije“. Vendar ta enačba, namesto da bi rešila vprašanje, šele dejansko izpostavi resnično vprašanje: kdaj spada primer pred nacionalnimi organi na področje uporabe prava Unije?

2. Področje uporabe prava Unije

32. S funkcionalnega vidika nacionalni organ verjetno deluje v okviru prava Unije *vsaj* v treh značilnih primerih.¹² Prvič, nacionalni organ neposredno uporabi vir prava Unije v zadevi, o kateri odloča, najpogosteje uredbo (primer *neposredne uporabe*). Drugič, nacionalni organ uporabi nacionalni zakon, s katerim se prenaša ali izvaja ukrep ali obveznost prava Unije. Čeprav nacionalni organ v zadevi

⁷ Glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 19).

⁸ Glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 21).

⁹ Lenaerts, K., in Gutiérrez-Fons, J. A., „The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice“, v Peers, S., Herve, T., Kenner, J., in Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, C. H. Beck, Hart, Nomos, 2014, str. 1560-1593, na 1568.

¹⁰ Seveda to ne nasprotuje temu, da pravila iz Pogodb ali aktov sekundarnega prava, ki dajejo izraz temeljni pravici, prav tako sprožijo varstvo ustrezne temeljne pravice Unije (kot na primer določba o enakem obravnavanju iz Direktive Sveta 2000/78/ES z dne 27. novembra 2000 o splošnih okvirih enakega obravnavanja pri zaposlovanju in delu (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 4, str. 79)).

¹¹ Glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 22).

¹² To je uvodno poročilo za namen te zadeve, ki zagotovo ne vključuje vseh možnih primerov in temu ustreznih zapletenih razprav o uporabi Listine – glej na primer sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Konstantinidis (C-168/91, neobjavljeni, EU:C:1992:504, točka 42 in naslednje); sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiarsa Madura v zadevi Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, točka 15 in naslednje); sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, točka 156 in naslednje); sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, točka 110 in naslednje); sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, točka 25 in naslednje); ali sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øjega v združenih zadevah SEGRO in Horváth (C-52/16 in C-113/16, EU:C:2017:410, točka 122 in naslednje).

uporabi vir nacionalnega prava, v ozadju še vedno ostaja pravo Unije, zagotovo za namen razlage (primer *posredne uporabe*). Tretjič, nacionalni organ se znajde v položaju, v katerem so v nacionalnem pravilu uporabljena odstopanja ali upravičenja v zvezi z omejitvami, dovoljena s pravom Unije (primer *odstopanja*).¹³

33. V obravnavani zadevi gre za drugi primer. V nasprotju s prvim primerom obstajata tu dve ravni pravil: nacionalna pravila in pravila Evropske unije. Pomembno vprašanje za to vrsto primera je *bližina* med izvirno obveznostjo iz prava Unije in njeno nacionalno (ne)uresničitvijo ali, povedano drugače, stopnja *specifičnosti* zadevnega pravila ali obveznosti prava Unije.

34. Druga vrsta položaja, v katerem je s pravom Unije vzpostavljeno pooblastilo ali obveznost za delovanje države članice,¹⁴ se je morda tradicionalno štela za manj problematično kot položaj „derogacije“. ¹⁵ Konec koncev se priznava, da morajo države članice sprejeti vse ukrepe, potrebne za izvajanje prava Unije. ¹⁶ Nedavna sodna praksa pa prikazuje povečano kompleksnost določitve položajev, v katerih se bo štelo, da države članice izvajajo obveznost iz prava Unije. Ta kompleksnost izvira prav iz negotovosti glede položajev, ki jih je mogoče šteti za povezane s pravom Unije med „izvajanjem“. ¹⁷

3. Kdaj (in v kolikšnem obsegu) država članica „izvaja“ pravo Unije?

35. Že pred zadevo Åkerberg Fransson je Sodišče v zadevi, povezani z uporabo načela enakosti v zvezi z zastaralnimi roki za vračilo DDV, navedlo, da je „DDV nesporno urejen s pravom [Unije]“ tudi v primeru, v katerem zadevna nacionalna procesna pravila niso bila določena s pravom Unije. ¹⁸

36. V zadevi Åkerberg Fransson, ki ji je obravnavana zadeva nekoliko podobna, predložitveno sodišče ni navedlo konkretnih določb Direktive o DDV, ki jih je „izvajala“ država članica. ¹⁹ Vendar je lahko Sodišče obveznosti držav članic, da sprejmejo vse potrebne zakonske in upravne ukrepe za zagotovitev, da je dolgovan DDV na njihovem ozemlju v celoti pobran, in za preprečevanje zatajitve, opredelilo na podlagi splošnih določb Direktive o DDV, s katerimi so vzpostavljene splošne zahteve glede pobiranja DDV, in načela lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) PEU. ²⁰

13 Ta (spet precej poenostavljena) razdelitev se osredotoča na posamezni primer na nacionalni ravni in na vrsto uporabljenih pravnih virov. Seveda ne manjka drugih kategorizacij in pristopov, glej na primer Sarmiento, D., „Who's Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe“, *Common Market Law Review*, zv. 50, 2013, str. od 1267 do 1304; Besselink, L. F. M., „The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter“, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, zv. 8, 2001, str. od 68 do 80; Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, zv. 39, 2002, str. od 945 do 994; Dougan, M., „Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the „Scope of Union Law“, *Common Market Law Review*, zv. 52, 2015, str. od 1201 do 1245; Fontanelli, F., „The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights“, *Columbia Journal of European Law*, zv. 20, 2014, str. od 193 do 247.

14 Z izrazi, ki jih je uporabil Lenaerts, K., „Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights“, *European Constitutional Law Review*, zv. 8, 2012, str. od 375 do 403, na str. 378.

15 O tej razpravi glej Jacobs, F., „Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice“, *European Law Review*, zv. 26, 2001, str. od 331 do 341. Za novejši primer glej sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øeja v združenih zadevah SEGRO in Horváth (C-52/16 in C-113/16, EU:C:2017:410).

16 Člen 291(1) PDEU.

17 O tej razpravi glej na primer: Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, zv. 39, 2002, str. od 945 do 994, na str. 976. Glej tudi, v splošnem, Groussot, X., Pech, L. in Petursson, G. T., „The Scope of Application of EU Fundamental Rights on Member States' Action: In Search of Certainty in EU Adjudication“, *Eric Stein Working Paper* 1/2011.

18 Sodba z dne 19. novembra 1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, točka 31).

19 Glej opombo 6.

20 Te določbe so bili člen 2, člen 250(1) in člen 273 Direktive 2006/112, glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25). Podobno glej tudi sodbo z dne 12. februarja 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, točka 20).

37. Odgovor v sodbi Åkerberg Fransson se je nanašal posebej na „davčne globe in kazenski pregon zaradi davčne zatajitve“.²¹ Kljub temu bi bilo mogoče spomniti, da ta odločba ni opredelila celovitega testa za presojo področja uporabe prava Unije, ampak je pomenila bolj „nedoločljivo navedbo rezultata, in ne razlog, zakaj je do njega prišlo“.²² Tako ostaja vprašanje: ali spada vse, kar je v državah članicah povezano z DDV, v okvir prava Unije?

38. Po eni strani obstajajo na nacionalni ravni položaji, ki so bližje konkretnim določbam Direktive o DDV, kot je določanje potrebnih elementov obračunov DDV (člen 250(1) Direktive o DDV) ali zagotavljanje učinkovitih in odvračalnih sankcij zaradi preprečevanja goljufij (člen 273 Direktive o DDV).

39. Po drugi strani je vprašanje, ali mora v postopku v zvezi z DDV na nacionalni ravni obstajati možnost vpogleda v spis ali preučitve dokumentov v njem, težje povezati s kakšno konkretno določbo Direktive o DDV. Seveda bi bilo mogoče domnevati, da je tak procesni element še vedno vsebovan v pojmu „pravilno pobiranje DDV“ iz člena 273 Direktive o DDV. Vendar je prav to problem: ali ob takem razumevanju področja uporabe prava Unije v zadevah v zvezi z DDV obstaja kak vsebinski, procesni ali institucionalno-strukturni element, ki bi bil neposredno ali posredno povezan s pobiranjem DDV, ki pa *ne* bi spadal na področje uporabe prava Unije?

40. Zanimivih in celo absurdnih primerov ne manjka: ali bi spadalo na področje uporabe prava Unije vprašanje, ali je država članica dolžna zagotoviti možnost vlaganja elektronskih obračunov DDV (v nasprotju s tistimi v papirni obliki)? Kaj pa različni varčevalni ukrepi, ki prizadenejo nacionalno davčno upravo, kot je znatno zmanjšanje števila davčnih uradnikov, ki obravnavajo obračune DDV, kar bo verjetno upočasnilo pobiranje DDV? Ali sprememba krajevne pristojnosti sodišč, ki vpliva na hitrost sodnega nadzora v davčnih zadevah? Nazadnje, kaj pa zaprtje menze na regionalnem davčnem uradu v državi članici, ki vodi do zmanjšanja produktivnosti zaposlenih v tem uradu, ker morajo po svoj sendvič oditi iz zgradbe?

41. V vseh teh zadevah bi se lahko trdilo, da sporni nacionalni ukrep vpliva na „pravilno pobiranje DDV“ in zato spada na področje uporabe prava Unije. Ali je to pristop k opredelitvi „področja uporabe prava Unije“ v zadevah v zvezi z DDV, ki izhaja iz sodbe Åkerberg Fransson? Če se izhaja iz domneve, da ni tako, se pojavi pravo težko vprašanje: kje in kako potegniti ločnico?

4. Bližina, nujnost, specifičnost? Obstoječa sodna praksa

42. Iz odločbe Sodišča v zadevi Åkerberg Fransson očitno izhaja, da test ni *subjektiven*: zdi se, da niso odločilni ne prvotni interes Unije ali cilji, ki jim ta sledi, ne namen držav članic pri sprejemanju zadevne nacionalne določbe.²³

²¹ Glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 27).

²² V nekoliko drugačnem položaju (v zvezi s sodno prakso Sodišča o notranjem trgu) glej Weatherill, S., v Adams, M., in drugi (ur.), *Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Oxford, Hart Publishing, Oxford 2013, str. 87.

²³ V sklepnih predlogih generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, točke 40 in 41 ter od 60 do 63) je predlagan pristop, ki temelji na „prisotnosti ali celo na prevladi prava Unije nad nacionalnim pravom v vsakem obravnavanem primeru“, kar bi nato vodilo do razlikovanja med položaji, v katerih je bila uresničitev (ciljev) prava Unije *causa* za sprejetje nacionalnih pravil – v nasprotju s položaji, v katerih je uporaba teh pravil za nacionalno izvrševanje prava Unije preprosto naključna *occasio*. Vendar veliki senat – vsaj kar zadeva izid te zadeve – ni sprejel tega pristopa.

43. Tako bo odločilni element verjetno *objektiven*. Nato pa postane zelo upoštevno vprašanje bližine med zahtevo Unije in nacionalnim pravilom ali, povedano drugače, specifičnost/konkretnost pravila Unije, ki se izvaja. Objektiven test (ali vsaj objektiven pristop k testu) bi lahko v praksi še vedno pomenil vse med zahtevo po popolnem „besednem odsevu“ (določba prava Unije mora določiti dejansko, specifično pravilo, ki se nato prenese na nacionalno raven) in dojemanjem „pravidnega pobiranja DDV“ kot krovne določbe, zaradi katere vse nacionalne določbe, ki so povezane s katerim koli vidikom DDV, spadajo na področje uporabe prava Unije.

44. Obstajata dve vrsti zadev, ki so upoštevne pri poskusu ugotovitve, ali med tema potencialnima skrajnostma morda obstaja razumen pristop: prvič, *splošna* sodna praksa v zvezi z razmejitvijo področja uporabe prava Unije, zlasti z namenom določitve uporabe temeljnih pravic Unije, in drugič, *bolj posebni* primeri, ki se ukvarjajo z istimi vprašanji v kontekstu DDV.

a) Splošna raven

45. Sodišče je že pojasnilo, da zgolj „vsebinska“ ali „tematska“ povezava z instrumentom ali določbo prava Unije ali z nekim področjem pristojnosti Unije ne pomeni zadostne povezave s pravom Unije.²⁴ Uporaba temeljnih pravic Unije zahteva močnejšo stopnjo povezave, ki presega „sorodnost zadevnih področij“.²⁵

46. V sodni praksi je navedenih več elementov, ki jih je mogoče uporabiti za „testiranje“ povezave s pravom Unije. Nekateri od elementov, ki jih je Sodišče zasnovalo za ugotovitev, ali spada pravni položaj v okvir temeljnih pravic Unije, so, „ali je cilj zadevne nacionalne ureditve izvajanje določbe prava Unije, kakšna je narava te ureditve in ali sledi tudi drugim ciljem poleg tistih, ki jih zajema pravo Unije, tudi če lahko posredno vpliva na zadnje, ter ali obstaja posebna ureditev prava Unije na tem področju ali lahko nanj vpliva“.²⁶

47. Vendar ta merila niso ne kumulativna ne izčrpna. Pomenijo le primere meril, namenjenih zagotovitvi napotkov nacionalnim sodiščem.²⁷ Sistemske so odvisne od zadevnega pravnega položaja.

48. Očitno je zahtevana določena *stopnja specifičnosti* (ali bližine).²⁸ Kljub temu je ta element relativno prožen. Ni nujno, da obstaja *izrecna povezava* z zadevnim nacionalnim pravilom.²⁹ Dalje, ni nujno, da je vsebina zadevnega nacionalnega pravila v celoti določena s pravom Unije. Ni treba, da nacionalne določbe „odsevajo“ določbe prava Unije, da bi spadale na področje uporabe prava Unije. Dalje je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da se v položajih, v katerih imajo države članice široko diskrecijsko

24 Glej na primer sodbo z dne 10. julija 2014, Julián Hernández in drugi (C-198/13, EU:C:2014:2055, točki 36 in 46 ter navedena sodna praksa).

25 Glej na primer sodbe z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točka 24); z dne 10. julija 2014, Julián Hernández in drugi (C-198/13, EU:C:2014:2055, točka 34), in z dne 6. oktobra 2016, Paoletti in drugi (C-218/15, EU:C:2016:748, točka 14). Glej tudi druge zadeve pred Listino, kot sta sodbi z dne 29. maja 1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, točka 16), in z dne 18. decembra 1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, točke od 21 do 23).

26 Številne sodbe Sodišča se sklicujejo na ta merila: glej sodbe z dne 8. novembra 2012, Iida (C-40/11, EU:C:2012:691, točka 79); z dne 8. maja 2013, Ymeraga in drugi (C-87/12, EU:C:2013:291, točka 41); z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točka 25), in z dne 10. julija 2014, Julián Hernández in drugi (C-198/13, EU:C:2014:2055, točka 37).

27 Glej v zvezi s tem Thym, D., „Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta“, *Die öffentliche Verwaltung*, 2014, str. od 941 do 951, na str. 944.

28 Glej v tem smislu sodbe z dne 13. junija 1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, točki 11 in 12); z dne 6. marca 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, točki 26 in 27); z dne 22. maja 2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, točke od 50 do 56), in z dne 8. decembra 2016, Eurosaneamientos in drugi (C-532/15 in C-538/15, EU:C:2016:932, točka 54).

29 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Watheleta v zadevi Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, točka 44).

pravico³⁰ ali v katerih države članice uporabljajo izjeme ali v katerih so dovoljena odstopanja še vedno v okviru področja uporabe prava Unije, uporabljajo temeljne pravice Unije.³¹ Kljub temu mora stopnja specifičnosti presegati goli obstoj povezave s ciljem Unije ali njenim področjem pristojnosti: doseči mora določeno stopnjo specifičnosti v normativnem smislu.³²

49. Dalje, kljub relativni pomembnosti namena nacionalnih ukrepov, namenjenih izvajanju prava Unije,³³ ni vedno nujno, da se *cilji*, ki jim sledi zadevna nacionalna določba, prekrivajo s cilji konkretnih določb prava Unije, s katerimi je vzpostavljena povezava s pravnim redom Unije.

50. Tako morajo na primer države članice pri uporabi okvirnega sklepa o evropskem nalogu za prijetje³⁴ paziti, da pogoji odvzema prostosti ne nasprotujejo prepovedi nečloveškega ali ponižujočega ravnanja iz člena 4 Listine, čeprav ENP nikakor ni povezan z določanjem standardov za izvajanje kazni zapora ali pogojev odvzema prostosti.³⁵ Drug primer je primer procesnih pravic. V zadevi DEB³⁶ splošno uporabne določbe nacionalnega zakona o dostopu do brezplačne pravne pomoči za pravne osebe niso bile namenjene prav izvajanju prava Unije in tudi niso imele povsem enakega cilja. Vendar so spadale na področje uporabe prava Unije za namene pravice do učinkovitega sodnega varstva iz člena 47 Listine v povezavi s pravnimi sredstvi, zagotovljeni s pravom Unije, zlasti s postopkom za sledenje zahtevku za ugotovitev odgovornosti države na podlagi prava Unije. Bile so *nujne* za zagotovitev, da se osebam, katerih pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, so bile kršene, zagotovi pravica do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem.

51. Primer *procesnih* pravic je pomemben še iz drugega razloga: s pravom Unije niso vedno določena ali vzpostavljena posebna procesna pravila. Bolj se osredotoča na materialnopravno plat pravice ali obveznosti. Vendar so procesne pravice nujne za zagotovitev učinkovitosti prava Unije. Ob presoji te povezave je Sodišče navedlo, da se zahteva spoštovanje temeljnih procesnih pravic, kot je pravica do izjave, čeprav ni izrecno urejeno z določbami prava Unije o vzpostavitvi materialnopravnih pravic ali obveznosti.³⁷ Med drugim se načelo spoštovanja pravice do obrambe uporablja, ko države članice ravnaajo ali sprejemajo odločitve znotraj področja uporabe prava Unije, čeprav zakonodaja Unije, ki se uporabi, ne določa izrecno posebnih procesnih zahtev.³⁸

30 Glej na primer sodbi z dne 13. aprila 2000, Karlsson in drugi (C-292/97, EU:C:2000:202, točka 35), in z dne 13. junija 2017, Florescu in drugi (C-258/14, EU:C:2017:448, točka 48). O tej razpravi glej sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, točki 52 in 53) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Florescu in drugi (C-258/14, EU:C:2016:995, točka 70).

31 Glej na primer sodbi z dne 21. decembra 2011, N.S. in drugi (C-411/10 in C-493/10, EU:C:2011:865, točke od 65 do 68), in z dne 16. februarja 2017, C. K. in drugi (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, točka 53).

32 Glej v tem smislu sodbo z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točki 38 in 39). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Watheleta v zadevi Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, točka 45).

33 Glej zlasti sodbo z dne 13. junija 2017, Florescu in drugi (C-258/14, EU:C:2017:448, točki 47 in 48).

34 Okvirni sklep Sveta 2002/584/PNZ z dne 13. junija 2002 o evropskem nalogu za prijetje in postopkih predaje med državami članicami (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 6, str. 34), kakor je bil spremenjen z Okvirnim sklepom Sveta 2009/299/PNZ z dne 26. februarja 2009 (UL 2009, L 81, str. 24) (v nadaljevanju: okvirni sklep).

35 Sodba z dne 5. aprila 2016, Aranyosi in Căldăraru (C-404/15 in C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, točki 84 in 88).

36 Sodba z dne 22. decembra 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, točka 33 in naslednje).

37 Glej na primer sodbo z dne 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, točka 49 in navedena sodna praksa).

38 Glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, točka 38), 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 31 in navedena sodna praksa).

b) Davek na dodano vrednost

52. Če se premaknemo na *posebno* raven DDV in davčnih postopkov, Sodišče v preteklosti ni oklevalo in je vključilo številne elemente nacionalnih pravil, postopkov in institucij, povezanih z DDV, na področje uporabe prava Unije, bodisi posebej v okvir direktiv o DDV bodisi v okvir določb Pogodb. Zagotovitev pravilnega pobiranja prek sankcij pomeni „izvajanje“ Direktive o DDV.³⁹ Šteti je treba, da vzpostavitev in uporaba upravnih postopkov, ki vodijo do pobiranja DDV samega, spadata na področje uporabe prava Unije.⁴⁰ Zato države članice z vzpostavitvijo primernih preverjanj in odmero davka ravna v skladu z obveznostjo, naloženo s pravom Unije.

53. Sodišče je potrdilo, da bi „to, da ni bil predložen obračun DDV in da ni bilo vodeno knjigovodstvo, na podlagi česar bi bila mogoča uporaba DDV in nadzor nad njim s strani davčne uprave, ter da niso bili vključeni izdani in plačani računi, [...] lahko preprečilo pravilno pobiranje davka in posledično ogrozilo pravilno delovanje skupnega sistema DDV“. ⁴¹ Kadar se države članice srečujejo s temi položaji, imajo še posebej obveznost „sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi[jo], da je dolgovan DDV v celoti pobran na [njihovem] ozemlju, ... in morajo] preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovan davek“. ⁴²

54. Poleg tega je Sodišče pogosto uporabilo temeljne pravice Unije v okviru sodnih in upravnih postopkov, povezanih s pobiranjem davkov.⁴³

c) Meja razumne funkcionalne nujnosti

55. Jasno je, da je bil dosednji pristop Sodišča precej velikodušen. Na namišljeni lestvici, predstavljeni zgoraj v točki 43 teh sklepnih predlogov, se Sodišče v konkretnem kontekstu DDV dejansko nagiba bolj v smeri dojemanja „pravilnega pobiranja DDV“ kot „krovne določbe“, ki bo verjetno vsa nacionalna pravila, povezana s to temo, pritegnila na področje uporabe prava Unije.

56. Vendar se zdi, da obstaja vsaj ena omejitev take naključne krovne logike. Ta omejitev deluje kot pravilo izključitve iz zgoraj navedene „krovne določbe“. Gre za pravilo (razumno predvidljive) funkcionalne nujnosti. Zaobjeti bi ga bilo mogoče takole: vsa nacionalna pravila, ki pripomorejo k učinkovitemu izvajanju obveznosti – ki izvira iz prava Unije – na nacionalni ravni, tudi če niso sprejeta posebej v ta namen, bodo spadala na področje uporabe prava Unije, *razen če* sprejetje in delovanje teh nacionalnih pravil ni razumno nujno za izvrševanje upoštevne prava Unije.

³⁹ Glej na primer sodbe z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105); z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555), in z dne 5. aprila 2017, Orsi in Baldetti (C-217/15 in C-350/15, EU:C:2017:264). Glej tudi moje sklepe predloge v zadevi Scialdone (C-574/15).

⁴⁰ Glej sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 67), v kateri je Sodišče navedlo, da „odmera DDV po ugotovitvi zlorabe [...] pomeni izvajanje členov 2, 250(1) in 273 Direktive o DDV ter člena 325 PDEU in torej prava Unije v smislu člena 51(1) Listine“.

⁴¹ Glej na primer sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 56 in navedena sodna praksa).

⁴² Glej na primer sodbe z dne 17. julija 2008, Komisija/Italija (C-132/06, EU:C:2008:412, točka 37); z dne 29. julija 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, točka 21), in z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25).

⁴³ Glej na primer sodbo z dne 29. marca 2012, Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186, točka 24 in naslednje), glede zastaralnih rokov in načela razumnega roka za vračilo terjatev iz naslova DDV, in sodbo z dne 12. februarja 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, točka 33), glede nacionalnih upravnih postopkov, ki se uporabijo, kadar davčna uprava sumi, da je prišlo do zlorabe. V zvezi s carinskimi podatki glej tudi sodbo z dne 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, točka 34 in naslednje), glede določb portugalskega zakona o davkih, s katerimi so določeni splošni roki glede obvestil, in sodbo 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 28 in naslednje), glede pravice do izjave.

57. Tako je mogoče v kontekstu pravilnega delovanja nacionalnega sistema DDV razumno pričakovati, da država članica zagotovi upravne postopke za pobiranje DDV in vse s tem povezane sankcije, ki se lahko pojavijo. Prav tako je mogoče pričakovati, da v takih postopkih davčni zavezanci uživajo nekatere temeljne pravice, vključno s pravico do izjave ali pravico do pravnega sredstva na sodišču. *Poseben način*, kako države članice konkretno zagotovijo te elemente, ostaja v okviru njihove diskrecijske pravice. Na bolj abstraktni ravni pa ostaja razumno predvidljivo pričakovanje, da so taki elementi nujen del pravilnega pobiranja DDV. Nasprotno, tega, ali bo davčna napoved elektronska ali v papirni obliki oziroma ali bo na uradu delovala menza, ni mogoče razumno šteti za nujno sestavino za delovanje pobiranja DDV.

d) Dodatek: svetilniki in sence

58. Brez težav se priznava, da je razumevanje področja uporabe prava Unije, opisano zgoraj, ko države članice izvajajo pravo Unije, v najboljšem primeru približno pravilo čez palec. Zlasti dva elementa otežujeta, da bi se iz dosedanje sodne prakse Sodišča dalo izluščiti širše uporabno pravilo.

59. Prvič, s pravom Unije je danes zajet širok spekter pravnih področij. Številna od teh področij vsebujejo pravne akte presenetljivo različnega obsega in značaja. Dalje, vsa ta področja se ne razvijajo enako hitro. Vendar bi morala biti vsa *splošno* uporabna pravila o pristojnosti, ki so vredna tega imena, širše uporabna, kar pomeni, da ne bi smela biti omejena le na področje prava o DDV, ampak splošno uporabna. Res si je težko zamisliti, da bi moral obstajati en test, ki bi opredeljeval področje uporabe prava Unije v zadevah v zvezi z DDV, drugi v zadevah v zvezi s socialno varnostjo in še eden na področju pravosodnega sodelovanja s posebnim podtestom za primere, povezane s kazenskim pravom. Prav tako bi se moralo to pravilo prvenstveno sklicevati na normativna merila, namreč na vnaprej prepoznavne normativne značilnosti pravila Unije in zadevnih nacionalnih pravil, ne pa na njihov morebitni socialni učinek.⁴⁴

60. Drugič, postopek predhodnega odločanja je sistem pravosodnega sodelovanja, ki temelji na posamičnih primerih. Njegov namen ni opraviti abstrakten nadzor nacionalne zakonodaje, ampak razlaga prava Unije v okoliščinah konkretne zadeve pred nacionalnim sodiščem. Če se pristojnost opredeli tako, nujno pride do tega, da bo v konkretni zadevi nek element postopka ali institucionalnih struktur države članice v posamezni zadevi – če se dokaže, da je jasno povezan z izvrševanjem pravice, ki temelji na pravu Unije – dejansko spadal na področje prava Unije, tudi če bi se isto nacionalno pravilo, gledano abstraktno samo zase, verjetno dojemalo kot zunaj področja uporabe prava Unije.⁴⁵

61. Vendar ne menim, da je vprašanje vključenosti na področje ali izključenosti s področja uporabe prava Unije – drugače kot vprašanje človekovega obstoja – po definiciji bipolarno: da je zadeva v celoti „znotraj“ ali popolnoma „zunaj“.

⁴⁴ Na različnih področjih prava Unije ne manjka primerov, ki potrjujejo, da je teste glede pristojnosti, ki se skušajo sklicevati na poznejši socialni učinek pravila, težko (ali celo nemogoče) uporabljati v praksi, da niti ne omenjam nevarnosti, da se lahko socialni učinek spremeni – kar bi nato dejansko pomenilo, da bi lahko nacionalno pravilo sčasoma prehajalo na področje uporabe prava Unije in z njega. Kot primer je mogoče navesti dolžnost, da se ugotovi, ali nacionalni ukrep *znatno vpliva na trgovino*, da bi se ugotovilo, ali pomeni „drugo zahtevo“, ki jo je treba prijaviti na podlagi Direktive 98/34/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 22. junija 1998 o določitvi postopka za zbiranje informacij na področju tehničnih standardov in tehničnih predpisov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 13, zvezek 20, str. 337) (glej moje sklepane predloge v zadevi M. in S. (C-303/15, EU:C:2016:531, točke od 63 do 66).

⁴⁵ Glej na primer sklep z dne 28. novembra 2013, Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio (C-258/13, EU:C:2013:810, točka 23). Ta zadeva se je enako kot zadeva DEB nanašala na dostop do brezplačne pravne pomoči za pravne osebe. Vendar kot je navedlo Sodišče, „v nasprotju z zgoraj navedeno sodbo DEB, v kateri je Sodišče člen 47 Listine razlagalo v okviru postopka ugotavljanja odgovornosti države na podlagi prava Unije, predložitvena odločba ne vsebuje nobenega konkretnega elementa, iz katerega bi se lahko sklepalo, da je družba Sociedade Agrícola vložila prošnjo za brezplačno pravno pomoč v okviru tožbe za zavarovanje pravic, ki so ji priznane s pravom Unije“.

62. Sodišče je že priznalo, da obstaja razlika med položaji, ki so v celoti opredeljeni s pravom Unije, in tistimi, v katerih države članice ohranijo znatno polje proste presoje. V zadnjenavedenem položaju – če je spoštovana raven varstva temeljnih pravic Unije – lahko nacionalna sodišča uporabijo nacionalne standarde varstva temeljnih pravic.⁴⁶

63. Če se ta logika prenese na vprašanje področja uporabe prava Unije, bi morala obstajati lestvica oziroma stopnjevanje vključenosti „znotraj področja uporabe prava Unije“, ki bi temeljilo prav na *bližini* konkretne in specifične zahteve prava Unije: bližje je položaj jasno opredeljeni zahtevi prava Unije, manj diskrecijske pravice ima država članica in bolj temeljit je nadzor. Nasprotno, bolj se zadeva pomika od jasnega in specifičnega pravila prava Unije, pri čemer še vedno spada na področje uporabe prava Unije, večjo diskrecijsko pravico imajo države članice glede načina izvajanja te obveznosti.

64. Povedano s prisposodobom, kar se predlaga, je to, da bi lahko Sodišče namesto iskanja pregovornega samoroga – jasno določenega in predvidljivega testa „delovanja [držav članic] v okviru področja uporabe prava Unije“ v položaju prenosa ali izvajanja prava Unije, ki ga, moram priznati, v pravu Unije v obstoječi obliki težko najdem – sprejelo določen „pristop svetilnika“: bližje ko je specifičnemu in konkretnemu pravilu prava Unije, manj diskrecijske pravice je prepuščene nacionalnemu pravu. Nasprotno, dlje ko je od svetilnika, vendar še vedno obsijan z njegovo svetlobo (torej brez sprožitve izključitvenega pravila razumne funkcijske nujnosti, o katerem se je razpravljalo zgoraj v točkah od 55 do 57), manj temeljit je nadzor.

65. Nekaj pa ostaja jasno: kjer je svetloba, mora biti tudi senca (senca temeljnih pravic Unije).⁴⁷ Če so na podlagi prava Unije države članice dolžne zagotoviti učinkovito izvršbo v imenu prava Unije, mora biti ta izvršba nadzorovana iz istega vira, namreč temeljnih pravic Unije. Ni si mogoče zamisliti, da bi bile države članice zavezane k izvajanju nekaterih dejavnosti (kot na primer učinkovito pobiranje DDV), nadzor nad tem izvajanjem in njegove meje pa kar naenkrat ne bi več spadali na področje uporabe prava Unije.

5. Obravnavana zadeva

66. Obravnavana zadeva se nanaša na uporabo nacionalnih pravil zakonika o davčnem postopku o posameznih pravicah do obrambe v postopku za odmero in pobiranje DDV.

67. Čeprav procesna jamstva, ki so na splošno vsebovana v zakoniku o davčnem postopku, niso posebej določena v pravu Unije, so ta pravila del celotnega postopka pravnega pobiranja DDV. Dejstva, da naj bi v pravilno vodenem postopku v zvezi z DDV davčna uprava komunicirala z davčnim zavezancem – ne le zato, da tej osebi posreduje nekatere informacije o odločbi, ki bo sprejeta, ampak tudi za ugotovitev vseh upoštevnihih podatkov, na katere želi opreti svojo odločitev – ni mogoče šteti za nepotreben ali nepredvidljiv element postopka.

68. Dejansko ni davčni nadzor, namenjen preverjanju, ali je oseba postala davčni zavezanec in ali so trgovske transakcije pravilno dokumentirane, na povsem besedni podlagi nič bolj oddaljen od besedila člena 213(1) in člena 242 Direktive o DDV, kot so „davčne globe in kazenski pregon zaradi davčne zatajitve“ od besedila člena 2, člena 250(1) in člena 273 Direktive o DDV.⁴⁸

69. Posledično je Sodišče pristojno za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje predložitvenega sodišča.

⁴⁶ Sodbi z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 29), in z dne 26. februarja 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, točka 60). Glej na primer sodbo z dne 30. maja 2013, F. (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, točke od 52 do 55).

⁴⁷ S čimer se vrnemo k izhodišču zadeve Åkerberg Fransson v točki 29 zgoraj.

⁴⁸ Glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 27).

C. Vpogled v spis v postopkih pobiranja DDV

70. Kot predhodno pojasnilo: vprašanje predložitvenega sodišča se nanaša samo na vprašanje dostopa do informacij in dokumentov v upravnem spisu. Obravnavana zadeva se tako ne nanaša na elemente (vsebinske) odmere davka, kot sta status tožečih strank kot davčnih zavezancev ali določitev značaja obdavčljivih transakcij.

71. Poleg tega je v vprašanju, kot ga je oblikovalo predložitveno sodišče, izrecno omenjena nacionalna upravna praksa. Vendar kot trdi Komisija, ni jasno, ali so davčni organi v obravnavani zadevi pravilno uporabili procesne obveznosti, ki izhajajo iz nacionalnega zakona in se nanašajo na pravico do obrambe, vključno s pravico do izjave. V predložitveni odločbi ni razen te posamične zadeve nobenih nadaljnjih podrobnosti glede očitane nacionalne prakse. Tako mora to, ali je nacionalna upravna praksa v skladu z nacionalnim zakonom, presoditi nacionalno sodišče.

72. Glede na ta pojasnila menim, da je treba za to, da bo lahko Sodišče podalo koristen odgovor, preoblikovati vprašanje predložitvenega sodišča: ali je s splošnim načelom spoštovanja pravice do obrambe zahtevano, da ima v nacionalnih upravnih postopkih, namenjenih pobiranju DDV, posameznik dostop do vseh informacij in dokumentov v upravnem spisu, ki jih je organ upošteval ob sprejetju odločbe?

73. Zgradba mojega odgovora na to vprašanje bo taka: najprej bom preučil natančen izvir zadevnih pravic v obravnavani zadevi (1) in se nato posvetil vprašanju, kaj natančno je zahtevano s spoštovanjem pravice do obrambe v zvezi z dostopom do informacij in dokumentov v nacionalnih upravnih postopkih, s katerimi se izvaja Direktiva o DDV (2).

1. Pravica, ki se uporabi, ali splošno načelo

74. Predložitveno sodišče je vprašanje postavilo izključno glede načela spoštovanja pravice do obrambe.⁴⁹ Menim, da je tako oblikovanje vprašanja pravilno. Ne člen 48 ne člen 41 Listine se ne uporabljata za okoliščine obravnavane zadeve.

75. Prvič, člen 48 Listine za obravnavano zadevo ni upošteven. S to določbo sta določeni domneva nedolžnosti in pravica do obrambe, ki ju mora imeti „obdolženec“. Tožeči stranki iz postopka v glavni stvari nista bili „obdolženi“. Izdana jima je bila le odločba o odmeri davka, v kateri so bile določene njune davčne obveznosti.⁵⁰

76. Drugič, v členu 41(2)(b) Listine je izrecno zajeta pravica do vpogleda v spis kot sestavni del pravice do dobrega upravljanja. Ta določba je kljub temu jasno omejena na institucije, organe, urade in agencije Unije (a). Dalje, obstaja razlika med členom 41 Listine in načelom spoštovanja pravice do obrambe (b) glede njenega natančnega obsega in vsebine.

⁴⁹ Drugače kot sodba z dne 17. julija 2014, YS in drugi (C-141/12 in C-372/12, EU:C:2014:2081, točka 68), v kateri je Sodišče poudarilo, da je bilo vprašanje postavljeno izključno glede člena 41 Listine.

⁵⁰ Glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 83). Čeprav so bile v obravnavani zadevi naložene upravne sankcije zaradi zamude pri plačilu, ni mogoče ne v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ne v stališčih strank najti navedb, ki bi kazale na kazenski značaj teh sankcij.

a) Pravica do vpogleda v spis kot sestavni del pravice do dobrega upravljanja

77. Sodišče je po nekaj začetnega oklevanja⁵¹ v skladu z besedilom Listine stalno razsojalo, da se člen 41 Listine uporablja le za institucije, organe, urade in agencije Evropske unije.⁵²

78. Taka razlaga ni bila sprejeta z vsesplošnim odobravanjem. Izraženo je bilo nasprotno stališče, da ta razlaga očitno nasprotuje splošnemu pravilu o področju uporabe člena 51(1) Listine. Izključuje ravnanje države članice, čeprav je do njega prišlo pri izvajanju prava Unije.⁵³

79. Priznati moram, da ne vidim nobenega takega nasprotja, in to iz vsaj štirih razlogov.

80. Prvič, besedilo je zelo jasno. Odstavek 1 člena 41 Listine jasno omejuje – za namen celotnega člena – njegovo uporabo na „institucije, organ[e], urad[e] in agencije Unije“. Menim, da bi morali obstajati izjemno močni argumenti, da bi se s sodno prakso učinkovito spremenila jasna določba primarnega prava, ki je bilo poleg tega uzakonjeno prav pred kratkim.

81. Drugič, z izrecno opredelitvijo naslovnikov določbe o pravici do dobrega upravljanja člen 41 Listine izraža voljo (ustavodajnega) zakonodajalca za sprejetje specifičnih določb, ki se uporabljajo za Evropsko unijo, kadar deluje prek svoje *neposredne uprave*. Kar zadeva uporabo te specifične določbe Listine, člen 41 v bistvu vsebuje lasten *lex specialis* v odnosu do splošne opredelitve področja uporabe Listine s členom 51(1). V taki zgradbi ne prepoznam ničesar nasprotujočega si ali neskladnega: dejansko je povsem običajno, da je v pravnem aktu opredeljeno njegovo (osebno, dejansko) področje uporabe na različne načine. Obstaja lahko splošna določba o uporabi, ki se uporablja splošno, če ni določeno drugače. Lahko pa hkrati obstaja ena ali več specifičnih določb, ki opredeljujejo svoje področje uporabe in v katerih je na primer navedeno, da se del X ali naslov Y tega akta uporablja le za določeno skupino oseb ali v posebnih položajih.

82. Ob upoštevanju tega pomeni člen 41 Listine poseben izraz avtonomne temeljne pravice, ki ščiti posameznike le, kadar pridejo v stik z *neposredno upravo* Evropske unije, ki je s Pogodbama opisana kot „odprta, učinkovita in neodvisna evropska uprava“.⁵⁴

83. Tretjič, obstaja sistemski argument. Omejitev „naslovnikov“, ki morajo spoštovati člen 41 Listine in ravnati v skladu z njim, je skladna s splošno logiko Listine, ki v več določbah iz naslova V posebej določa osrednje pravice posameznikov, kadar vstopajo v neposredno razmerje z upravo in političnimi telesi Unije.⁵⁵

⁵¹ Glej sodbo z dne 22. novembra 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, točke od 81 do 84), v kateri je Sodišče razsodilo, da je načelo spoštovanja pravice do obrambe potrjeno v členu 41 Listine, in navedlo, da „se ta določba uporablja splošno, kot je razvidno iz njenega besedila“.

⁵² Glej sodbe z dne 21. decembra 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, točka 28); z dne 17. julija 2014, YS in drugi (C-141/12 in C-372/12, EU:C:2014:2081, točka 67); z dne 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, točka 44); z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 83), in z dne 9. marca 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, točka 60).

⁵³ Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Watheleta v zadevi Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, točka 47), v katerih trdi: „Ne bi se mi zdelo niti dosledno niti v skladu s sodno prakso Sodišča, da se z besedilom člena 41 Listine tako lahko uvede izjema od pravila, določenega v členu 51 Listine, ki bi državam članicam omogočala, da ne uporabljajo člena Listine, tudi ko izvajajo pravo Unije. Prednost dajem temu, da se člen 41 Listine uporablja za države članice, ko izvajajo pravo Unije [...]“. O tej razpravi glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevah Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, točke od 28 do 32) in M (C-560/14, EU:C:2016:320, točka 27) ter sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi N. (C-604/12, EU:C:2013:714, točka 36).

⁵⁴ Člen 298(1) PDEU.

⁵⁵ Kot je pravica dostopa do dokumentov (člen 42), pravica obrniti se na Evropskega varuha človekovih pravic ob nepravilnostih pri delovanju (člen 43) ali pravica do peticije na Evropski parlament (člen 44). Vse te pravice so seveda tudi omejene glede „naslovnikov“.

84. Nazadnje pa je tu širši ustavnopravni argument. V kontekstu odločnega in dobro dokumentiranega vztrajanja ustavodajalca o omejitvi možnosti, da bi se pravice iz Listine razširile na nedodeljene pristojnosti,⁵⁶ je izrecno omejitev naslovnikov nekaterih določb Listine težko videti kot nezaželeno opustitev ali zgolj tiskarski spodrsrlaj ustavodajalca.⁵⁷

85. Skratka, menim, da je člen 41 Listine določba, ki je posebej namenjena neposredni upravi Evropske unije z namenom vzpostavitve visokega in avtonomnega standarda zaščite. Člen 41 se zato v obravnavani zadevi ne uporablja.

b) Splošno načelo spoštovanja pravice do obrambe in dobrega upravljanja

86. Razprava o področju uporabe člena 41 Listine povzema splošnejšo razpravo o medsebojnem razmerju med temeljnimi načeli in pravicami, ki so določene v Listini.⁵⁸ Prav zato, ker je s členom 41 Listine opredeljeno področje uporabe s sklicevanjem na *neposredno* upravo Evropske unije, je njegovo razmerje z načeloma dobrega upravljanja in pravico do obrambe nekoliko sporna zadeva.⁵⁹

87. Vendar je jasno, da številni različni „operativni“ sestavni deli, ki na podlagi člena 41(2) spadajo v okvir „pravice do dobrega upravljanja“, prav tako odražajo posebna splošna načela prava Unije.⁶⁰ V tem pogledu sta posebej pomembni splošni načeli spoštovanja pravice do obrambe, vključno s pravico do izjave, ali dolžnosti obrazložitve.⁶¹

88. Enako jasno je, da se načelo varstva pravice do obrambe, ki je pomembno za okoliščine obravnavane zadeve, uporablja za države članice, kadar delujejo v okviru področja uporabe prava Unije, če nacionalni organi razmišljajo o sprejetju ukrepa, ki bo prizadel zadevno osebo.⁶²

89. Po drugi strani je mogoče dvomiti, da imajo taka splošna načela, kot je pravica do obrambe v tej zadevi, enako vsebino kot člen 41 Listine. Prvič, izrecna omejitev v besedilu člena 41 Listine preprečuje, kot se je izrazila generalna pravobranilka J. Kokott, da bi bilo mogoče njeno vsebino „brez obotavljanja prenesti na organe držav članic, čeprav ti izvajajo pravo [Unije]“. ⁶³ Povedano na bolj konceptualni ravni, tako ravnanje bi bilo zelo blizu zaobitju izrecne določbe člena 41 Listine.

⁵⁶ Člen 51(2) Listine in člen 6(1) PEU.

⁵⁷ Nekateri avtorji to dejstvo izrecno povezujejo z zadržanostjo držav članic: „Namen za tako ubeseditvijo je pomiriti države članice, da jim ne bo treba upoštevati načela dobrega upravljanja v izključno nacionalnih upravnih postopkih, vključno s tistimi, ki vključujejo uporabo prava Skupnosti“ – Dutheil de la Rochère, J., „The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration“, v Arnall, A., in drugi (ur.), *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs* (str. od 157 do 172). Oxford University Press, 2007, str. od 157 do 172, na str. 170. Glej tudi Kanska, K., „Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights“, *European Law Journal*, zv. 10, 2004, str. od 296 do 326, na str. 310.

⁵⁸ O tej razpravi glej Hofmann, H., in Mihaescu, C., „The relation between the Charter’s Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case“, *European Constitutional Law Review*, zv. 9, 2013, str. od 73 do 101, na str. 73.

⁵⁹ Glej v splošnem Mihaescu Evans, B.C., *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, zv. 7, Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. Sodna praksa, sprejeta pred uveljavitvijo Listine, ki posebej uporablja *splošno načelo* dobrega upravljanja za nacionalne upravne postopke, je relativno omejena. Glej sodbo z dne 21. junija 2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, točka 25).

⁶⁰ Glej na primer sodbo z dne 8. maja 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, točki 49 in 50), v kateri je Sodišče navedlo, da je s pravico do dobrega upravljanja iz člena 41 Listine izraženo splošno načelo prava Unije, in presodilo, da „kadar [...] država članica izvaja pravo Unije – se zahteva, ki izhajajo iz pravice do dobrega upravljanja, predvsem pravice vsakogar, da se njegove zadeve obravnavajo nepristransko in v razumnem roku, uporabijo v okviru postopka priznanja subsidiarne zaščite, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari in ki ga vodi pristojni nacionalni organ“. Glej v tem smislu tudi sodbo z dne 22. novembra 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, točka 85 in naslednje), in sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, točka 77).

⁶¹ Glej na primer sodbe z dne 15. oktobra 1987, Heylens in drugi (222/86, EU:C:1987:442, točka 15); z dne 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, točka 45 in navedena sodna praksa), in z dne 11. decembra 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, točke od 30 do 34).

⁶² Glej sodbo z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točka 38 in navedena sodna praksa).

⁶³ Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, točka 25).

90. Ob upoštevanju te pomembne pripombe je treba vsak sestavni del člena 41 natančno in neodvisno preučiti. To še toliko bolj velja za pravico do vpogleda v spis, ki je bila v besedilo člena 41 sprejeta kot posledica razvoja sodne prakse, katere izvor pa je spet v presoji prakse institucij Unije na posebnem področju konkurenčnega prava.⁶⁴

91. Skratka, splošno načelo, ki se uporabi, je spoštovanje pravice do obrambe. Njegova vsebina se lahko glede na uporabo prava Unije v državah članicah razlikuje od (posebnih in avtonomnih) jamstev iz člena 41 Listine, ki se uporabljajo prav za neposredno upravo Unije. Ob upoštevanju teh premislekov bom v naslednjem delu preučil zahteve v zvezi s pravico do obrambe v okoliščinah, kakršne so sporne v postopku v glavni stvari.

2. Dostop do informacij in dokumentov, ki so podlaga za nacionalno odločbo v okviru področja uporabe prava Unije

92. Tožeči stranki sta navedli, da pravica do vpogleda v spis iz člena 41(2)(b) Listine v nacionalnem pravu v zvezi z davčnimi postopki ni izrecno urejena.⁶⁵ Zato davčni zavezanci izvajajo pravico do izjave, ne da bi imeli pravi vpogled v svoj spis. Natančneje, tožeči stranki sta pojasnili, da v upravnem postopku nista imeli dostopa do vseh dokumentov v njunem spisu, zlasti ne do dokumentov, ki so bili zbrani pred formalnim začetkom davčnega nadzora.⁶⁶ Dokumenti, zbrani pred začetkom davčnega nadzora, so bili na zahtevo predložitvenega sodišča v spis vključeni šele v fazi sodnega postopka. Ti dokumenti niso bili vključeni v priloge, navedene v originalni odločbi o odmeri davka. Navajata, da so bili ti dokumenti prikriti, da bi se prikril obstoj davčnega nadzora pred njegovim dejanskim začetkom.

93. Tožeči strani dalje pojasnjujeta, da v okviru nacionalnega postopka ni mogoče navajati novih trditev v fazi sodnega postopka, namreč ko je upravni spis poslan sodniku v skladu z določbami nacionalnega zakona. Tožeči stranki med drugim zatrjujeta, da v skladu s sodno prakso Sodišča⁶⁷ kršitve pravice do vpogleda v spis ni mogoče popraviti, če je vpogledu ugodeno v fazi postopka pred sodiščem. V takem položaju po trditvah tožečih strank zadevni osebi ni treba dokazati, da bi bil, če bi ji bil odobren vpogled v spis, rezultat upravnega postopka drugačen, ampak le, da bi lahko uporabila elemente iz upravnega spisa v svojo obrambo.

94. Komisija in romunska vlada se s trditvami tožečih strank ne strinjata. Po njunem mnenju v obravnavani zadevi ni bila kršena pravica do obrambe.

95. Romunska vlada navaja, da sta z upoštevnimi določbami nacionalnega prava zagotovljeni pravica do izjave pred sprejetjem odločbe in pravica davčnega zavezanca, da je informiran v celotnem postopku.⁶⁸ Z nacionalnim pravom je določeno, da davčni organ davčnemu zavezancu predloži osnutek poročila o davčnem nadzoru, ki vsebuje ugotovitve nadzora in davčne posledice ter ki davčnemu zavezancu daje pravico, da izrazi svoje stališče. Končno poročilo o davčnem nadzoru se davčnemu zavezancu posreduje s prilogami, ki vsebujejo vse upoštevne dokumente, ki jih je uprava upoštevala kot podlago za odločbo o odmeri davka. Romunska vlada dalje navaja, da kršitev teh zahtev vodi do razglasitve davčnega upravnega akta za ničnega.

⁶⁴ Glej v tem smislu sodbo z dne 7. januarja 2004, Aalborg Portland in drugi/Komisija (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P in C-219/00 P, EU:C:2004:6, točka 68). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi BPB Industries and British Gypsum/Komisija (C-310/93 P, EU:C:1994:408, točka 112 in naslednje). Te „vire“ v splošnem pojasnjuje Nehl, H.P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Oxford, 1999, str. 45 in naslednje.

⁶⁵ Sklicujeta se na člen 9(1), člen 43(2)(j) ter člen 107(2) in (4) zakonika o davčnem postopku, ki se uporablja za to zadevo.

⁶⁶ Med drugim trdita, da jima ni bil odobren dostop do več informacij, ki bi lahko bile upoštevne. Zatrjujeta, da bi morala tudi za informacije, ki so jih davčni organi zbrali pred formalno uvedbo davčnega nadzora, kot so posvetovanja z notarji in bankami, vpogled v različne podatkovne zbirke, izmenjava dopisov z drugimi organi ali prošnje za pomoč iz drugih držav članic, veljati pravica do vpogleda v spis.

⁶⁷ Tožeči stranki sta se v pisnih stališčih in ustnih navedbah večkrat sklicevali na sodbo z dne 25. oktobra 2011, Solvay/Komisija (C-109/10 P, EU:C:2011:686, točke od 54 do 57).

⁶⁸ Sklicujeta se na člene 9, 43 in 107 zakonika o davčnem postopku, navedene v točkah od 10 do 12 teh sklepnih predlogov.

96. V istem smislu Komisija navaja, da ni kršitve pravice do obrambe. Tožeči stranki nista zahtevali vpogleda v svoj spis in nista odgovorili na pozive davčnih organov za vpogled v dokumente v okviru postopka pred sodišči. Tožeči stranki nista navedli, da nista seznanjeni z dokumenti, ki so bili podlaga za davčno odločbo. Po mnenju Komisije je pravica do izjave spoštovana, če odločba temelji na elementih, ki jih je sporočila zadevna oseba ter ki so povezani s pravnimi in dejanskimi okoliščinami, ki so ji poznane. Poleg tega Komisija v zvezi z vpogledom v spis v fazi postopka pred sodiščem trdi, da tožeči stranki nista izkazali, da bi bilo mogoče dokumente, do katerih nista imeli dostopa in na podlagi katerih je bila sprejeta odločba, uveljavljati v njuno obrambo.

97. Menim, da trditvam tožečih strank ni mogoče pritrditi. Preden podrobno pojasnim, zakaj, je potrebnih nekaj pojasnil.

a) Dostop do česa, pravzaprav?

98. Del problema v tej zadevi, ki je bil očitni že v fazi dopustnosti, je očitna nejasnost glede tega, do česa natančno želita tožeči stranki pridobiti dostop ter kaj bi jima bilo treba odobriti in česa ne. Ta nejasnost se je toliko bolj izkazala na obravnavi, na kateri je postalo očitno, da si različne stranke pod „vpogledom v spis“ predstavljajo precej različne zadeve. Tako je natančna vsebina informacij, do katerih se zahteva dostop v tej zadevi, izmuzljiva.

99. Zato je treba pred nadaljnjo analizo vprašanja za predhodno odločanje pojasniti tri spremenljivke: dostop do česa, kdaj in kako.

100. „Kaj“ kaže na predmet pravice do vpogleda: kaj natančno je „spis“, v katerega se zahteva vpogled? Prav vsi dokumenti v upravnem spisu, ki se nanašajo na celoten postopek, ali samo posebni dokumenti v spisu, ki so podlaga za odločitev? Celoten spis bi verjetno pomenil celoten spis, vključno z elementi, ki se ne nanašajo neposredno na sprejeto odločbo, kot so nekateri interni zapisi, osnutki, pomožni izračuni in vse informacije, prejete od tretjih oseb.

101. „Kdaj“ se nanaša na „čas“ dostopa ter na dejstvo, da so lahko bili informacije in dokumenti prejeti ob različnem času: predhodne poizvedbe, obdobje formalne upravne preiskave, ki je pripeljala do odmere davka, ali naknadna faza izvršbe.

102. „Kako“ se nanaša na način odobritve dostopa: lahko je to na zahtevo prosilcev ali po povabilu davčnega organa ali pa bi ga morda bilo treba odobriti po uradni dolžnosti, kar bi verjetno pomenilo, da bi moral davčni organ prekopirati spis ali njegove dele in ga poslati prosilcu, ne da bi se to od njega izrecno zahtevalo.

103. Če sem pravilno razumel navedbe tožečih strank, kot so bile nadalje razdelane na obravnavi, se zdi, da želita avtomatični vpogled v celoten upravni spis v postopku odmere davka, celo do faz predhodnih poizvedb, in ta vpogled v spis naj bi jima bili organi dolžni odobriti po uradni dolžnosti, ne da bi jima ga bilo treba sploh zahtevati.

104. Odgovor na tak predlog je po mojem mnenju jasen „ne“: splošno načelo prava Unije glede spoštovanja pravice do obrambe take pravice ne zagotavlja. Kar je mogoče, kot sam razumem, povzeti iz pravice do obrambe v okviru nacionalnega postopka, kakršen je obravnavani, je precej bolj omejeno in relativno: posamezniku bi na zahtevo moral biti dovoljen dostop do informacij in dokumentov, ki so podlaga za upravno odločbo, ki jo namerava sprejeti administracija.

b) (Neprimerna) analogija s pravico do vpogleda v spis iz konkurenčnega prava Unije

105. Tožeči stranki sta se v podporo svojim trditvam sklicevali na sodno prakso tega Sodišča o vpogledu v spis v zadevah s področja konkurenčnega prava. Prvič, trdita, da v skladu s to sodno prakso obstaja pravica do vpogleda v celoten spis. Drugič, trdita, da posledice kršitve te pravice vodijo do ničnosti odločbe, če bi lahko zadevna oseba dokumente uporabila v svojo obrambo.

106. S sodno prakso Sodišča je potrjeno, da bi bilo treba presojo, ali je v neki zadevi prišlo do kršitve pravice do obrambe, opraviti ne le glede na posebne sporne okoliščine, ampak tudi glede na vrsto zadevnega akta in pravna pravila, s katerimi je urejeno zadevno področje.⁶⁹ To pomeni, da se lahko posebne zahteve, ki izhajajo iz načela spoštovanja pravice do obrambe in posledic njegove kršitve, glede na zgoraj navedene elemente razlikujejo. V zvezi s tem je treba ustrezno upoštevati sistem in področje uporabe določb prava Unije, v okviru katerih deluje država članica, saj če s temi določbami niso vzpostavljena posebna procesna jamstva (in tako ni mogoče šteti, da je pravni položaj v celoti urejen s pravom Unije), je treba pravico do obrambe načeloma zagotoviti z nacionalnim procesnim pravom.

107. V zvezi s tem z zgoraj navedenimi predlogi tožečih strank ni upoštevana temeljna razlika med zadevami s področja konkurenčnega prava in drugimi, splošnimi nacionalnimi postopki, ki se izvedejo v okviru področja uporabe prava Unije, kakršen je postopek pobiranja DDV. Poudariti je treba zlasti dve ključni razliki.

108. Prvič, postopka se enostavno zelo razlikujeta. S konkurenčnim pravom so določene sankcije, ki po vrsti in stopnji skoraj dosegajo kazenskopравни značaj.⁷⁰ Nasprotno gre pri postopkih v obravnavani zadevi za določitev zneska dolgovane davka.⁷¹ Če človek ni ravno pristaš nekih obrobni struj politične filozofije, je pobiranje davka po njegovem značaju težko šteti za kriminalno.

109. Drugič, s sodno prakso o vpogledu v spis v postopkih Unije s področja konkurenčnega prava je določen avtonomen standard, ki se uporablja za ravnanje institucij Unije v okviru sprejemanja odločb o naložitvi sankcij posameznikom. Ti postopki in njihove posledice so urejeni samo in izključno s pravom Unije. Standard varstva mora biti zato na podlagi prava Unije primerno močan in visok, saj lahko le institucije Unije sprejemajo in nadzirajo take odločbe. V tem specifičnem okviru se je razvila posebna sodna praksa o vpogledu v spis v zadevah s področja konkurence, in sicer hkrati z razvojem upravne prakse in regulacije tega problema na ravni Unije.⁷²

110. Nasprotno pa so ob neobstoju posebnih procesnih pravil v pravu Unije procesni pogoji za spoštovanje pravice do obrambe in posledice kršitev te pravice načeloma urejeni z nacionalnim pravom.⁷³ Seveda na podlagi prava Unije obstajajo zahteve, vendar so te, kot je bilo že pojasnjeno,⁷⁴ določene na drugi ravni.

111. Sodne prakse, ki sta jo tožeči stranki navajali v tem postopku, zato ni mogoče prenesti na nacionalne postopke v zvezi s pobiranjem DDV.

⁶⁹ Glej na primer sodbi z dne 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, točka 54), in z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, točka 97 in navedena sodna praksa).

⁷⁰ Glej v tem smislu sodbo z dne 8. julija 1999, Hüls/Komisija (C-199/92 P, EU:C:1999:358, točka 150). Glej tudi sodbo Evropskega sodišča za človekove pravice z dne 27. septembra 2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l. proti Italiji (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, točke od 38 do 42). Zato je Sodišče razsodilo, da se člen 48 Listine uporablja v okviru postopkov s področja konkurenčnega prava. Glej na primer sodbo z dne 22. novembra 2012, E.ON Energie/Komisija (C-89/11 P, EU:C:2012:738, točki 72 in 73).

⁷¹ Glej opombo 50.

⁷² Uredba Sveta (ES) št. 1/2003 z dne 16. decembra 2002 o izvajanju pravil konkurence iz členov 81 in 82 Pogodbe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 2, str. 205).

⁷³ Glej na primer sodbe z dne 10. septembra 2013, G. in R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, točka 35); 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 75), in z dne 11. decembra 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, točka 41).

⁷⁴ Točke od 62 do 65 teh sklepnih predlogov zgoraj.

c) Učinkovitost pravice do obrambe

112. Kje je torej mogoče najti te standarde? Omejitve izbire držav članic v tem pogledu izvirajo iz dobro znanih zahtev po enakovrednosti in učinkovitosti. Nacionalna procesna pravila bi morala biti podobna tistim, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava za podobne položaje. V praksi naj ne bi onemogočila ali čezmerno otežila uresničevanja pravice do obrambe, podeljene s pravom Unije.⁷⁵

113. Menim, da ni bilo dokazano – kar mora preveriti nacionalno sodišče – da bi bila nacionalna procesna določba, za katero gre v obravnavani zadevi, v nasprotju z zahtevama po enakovrednosti in učinkovitosti.

114. V zvezi s prvo od teh zahtev bi bilo treba ugotoviti, da se obravnavana zadeva nanaša na splošna procesna davčna pravila, ki niso značilna le za DDV. Tako je po definiciji zadoščeno zahtevi po *enakovrednosti*.

115. Preučitev zahteve po *učinkovitosti* je bolj zapletena. Njena preučitev se dejansko prekriva s presojo vsebine pravice do obrambe.⁷⁶

116. Prvič, vpogled v spis kot tak, razumljen kot *celota* dokumentov in informacij v posesti upravnih organov, bi bilo treba jasno razlikovati od pravice do dostopa do dokumentov, na katerih temelji dokončna upravna odločba.

117. Dostop do dokumentov in informacij, ki so podlaga za upravno odločbo, je tesno povezan z učinkovitim spoštovanjem pravice do obrambe kot temeljnim načelom prava Unije in še posebej s pravico do izjave. V skladu s tem načelom „mora biti naslovnikom odločb, ki občutno prizadenejo njihove interese, omogočeno, da učinkovito izrazijo svoje stališče o *elementih, s katerimi namerava organ utemeljiti svojo odločbo*“.⁷⁷

118. Pomen pravice do izjave je Sodišče pojasnilo z besedami, da „je namen pravila [...], da se pristojnemu organu omogoči, da učinkovito upošteva celoto upoštevanih elementov. Da bi se zagotovilo učinkovito varstvo zadevne osebe ali podjetja, je namen tega pravila zlasti to, da lahko navedena oseba ali podjetje popravi napako ali uveljavlja taka dejstva v zvezi s svojim osebnim položajem, ki govorijo v prid temu, da naj bo odločba sprejeta, da naj ne bo sprejeta ali da naj ima določeno vsebino“.⁷⁸

119. Menim, da dostop – opredeljen kot tak – do informacij ali dokumentov, ki so podlaga za upravno odločbo, ustrezno in učinkovito zagotavlja pravico do izjave in s tem pravico do obrambe. Davčnemu zavezancu omogoča, da izrazi svoje stališče glede ključnih elementov, ki so podlaga za upravno odločbo.

120. Mogoče je dodati tudi, da taka pravočasna in primerna izmenjava ni v interesu le davčnega zavezanca. Tudi v interesu davčne uprave je, da sprejme pravilno odločbo na podlagi vseh pomembnih informacij. Taka izmenjava zagotavlja ureditev, ki temelji na sodelovanju in ki omogoča tekočo komunikacijo med posameznikom in upravo.

⁷⁵ Glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, točka 38), 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 75).

⁷⁶ Glej, na primer, da je Sodišče razsodilo, da zahtevi po enakovrednosti in učinkovitosti „izražata“ pravico do obrambe. Glej sodbi z dne 5. novembra 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, točka 52), in z dne 11. decembra 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, točka 42).

⁷⁷ Glej na primer sodbi z dne 18. decembra 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, točka 37), in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 84) – moj poudarek.

⁷⁸ Glej na primer sodbo 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 38 in navedena sodna praksa).

121. Tako ne obstaja pravica do vpogleda v celoten spis, ampak pravica do dostopa do ključnih informacij ali dokumentov, ki so podlaga za upravno odločbo. Dalje, kar zadeva časovni element v povezavi z obsegom informacij, se strinjam s stališčem Komisije, v skladu s katerim je treba razlikovati fazo preiskave, v kateri so bile zbrane informacije, od kontradiktorne faze.⁷⁹ Zato, če taki dokumenti niso podlaga za odločbo, ne vidim obveznosti na podlagi prava Unije, da bi se odobril dostop do dokumentov in informacij, zbranih med fazo preiskave, čeprav so lahko informacije, zbrane v tej predhodni fazi, vplivale na odločitev o sprejetju predlagane prilagoditve.

122. Nazadnje bi bilo treba omeniti, da – kot pravilno trdi Komisija – po mojem mnenju ne obstaja zahteva, da se pomembni dokumenti ali informacije zagotovijo po uradni dolžnosti. Od davčnih zavezanecv se lahko pričakuje, da bodo v postopku, ki jih zadeva, ravnali s potrebno skrbnostjo. Nacionalni procesni okvir mora vzpostaviti možnosti, da bodo davčni zavezanci lahko imeli dostop do pomembnih informacij, če bodo to želeli, kar pomeni na zahtevo.⁸⁰

123. V obravnavani zadevi, kot navajata Komisija in romunska vlada, je z določbami nacionalnega prava, ki se uporabijo, očitno zagotovljena pravica, da davčni zavezanec izrazi svoje stališče o upoštevni dejstvih in okoliščinah pred sprejetjem odločbe (člen 9(1) zakonika o davčnem postopku). Z njimi je določena tudi pravica do obveščenosti in še posebej do prejetja osnutka poročila o davčni inšpekciji, ki vsebuje ugotovitve in davčne posledice (člen 107(2) zakonika o davčnem postopku).

124. Menim, da pravni okvir očitno ne onemogoči ali čezmerno oteži izvršitve pravice do izjave, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče. Kot je že bilo navedeno, mora nato nacionalno sodišče ugotoviti, ali so bila ta pravila spoštovana v konkretnem primeru tožečih strank in ali morda v nacionalni upravni praksi obstajajo drugi potencialno problematični elementi.⁸¹

125. Nazadnje, v zvezi s trditvijo tožečih strank o prepovedi navajanja novih razlogov v fazi sodnega postopka pred Sodiščem ni dokazov, ki bi omogočali primerno presojo tega vprašanja. To vprašanje v predložitveni odločbi nacionalnega sodišča ni bilo postavljeno. Izpostavili sta ga tožeči stranki v tem postopku, močno pa mu je nasprotovala romunska vlada. V takih okoliščinah je mogoče samo spomniti, da pravica do učinkovitega pravnega sredstva iz člena 47 Listine obsega to, da lahko sodišča med nadzorom zakonitosti odločb, s katerimi se izvaja pravo Unije, „preveri[jo], ali so bili dokazi, na katerih temelji ta odločba, pridobljeni in uporabljeni s kršitvijo pravic, zagotovljenih z navedenim pravom, zlasti z Listino“.⁸²

126. Glede na navedeno menim, da je treba na vprašanje predložitvenega sodišča odgovoriti: s splošnim načelom spoštovanja pravice do obrambe je zahtevano, da ima v nacionalnem postopku pobiranja DDV posameznik na zahtevo dostop do informacij in dokumentov, ki so podlaga za upravno odločbo o določitvi njegovih obveznosti v zvezi z DDV.

⁷⁹ Sodba z dne 22. oktobra 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, točki 40 in 41).

⁸⁰ S tem pogledom je skladnih več instrumentov, kot je Resolucija (77) 31 Odbora ministrov Sveta Evrope o varstvu posameznikov pred akti upravnih organov (načelo II) ali Zakonik o evropskem upravnem postopku, ki ga je sprejel Evropski varuh človekovih pravic (člen 22).

⁸¹ Točka 71 teh sklepnih predlogov zgoraj.

⁸² Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 87).

V. Predlog

127. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija), odgovori:

S splošnim načelom spoštovanja pravice do obrambe je zahtevano, da ima v nacionalnem postopku pobiranja davka na dodano vrednost posameznik na zahtevo dostop do informacij in dokumentov, ki so podlaga za upravno odločbo o določitvi njegovih obveznosti v zvezi z DDV.