



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 9 november 2017\*

”Begäran om förhandsavgörande – Allmänna unionsrättsliga principer – Rätten till god förvaltning och till försvar – Nationell skattelagstiftning som föreskriver rätten att yttra sig och rätten att bli informerad under ett administrativt skatteförfarande – Beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som nationella skattemyndigheter har meddelat utan att ge den skattskyldige tillgång till den information och till de handlingar som beslutet grundats på”

I mål C-298/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) genom beslut av den 2 mars 2016, som inkom till domstolen den 25 maj 2016, i målet

**Teodor Ispas,**

**Anduța Ispas**

mot

**Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna J. Malenovský, M. Safjan (referent), D. Šváby och M. Vilaras,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 maj 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Teodor Ispas och Anduța Ispas, genom C. F. Costăș och L. Sabou, avocați,
- Rumäniens regering, genom R.-H. Radu, E. Gane, R. Mangu och C.-M. Florescu, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och H. Stancu, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: rumänska.

och efter att den 7 september 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,  
följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Teodor Ispas och hans maka Anduța Ispas (nedan kallade makarna Ispas), å ena sidan, och Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj, Rumänien), å andra sidan, angående ett beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt.

### Rumänsk rätt

- 3 I artikel 7.2 i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbeslut nr 92/2003 om skatteförfarandelag, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr 863 av den 26 september 2005), i den lydelse som var i kraft den 25 april 2012 (nedan kallad skatteförfarandelagen), anges följande:

”Skattemyndigheten är behörig att på eget initiativ pröva de faktiska omständigheterna, att ta in och använda alla uppgifter och handlingar som krävs för att korrekt fastställa den skattskyldiges skattemässiga situation.

...”

- 4 I artikel 9 i denna lag, som har rubriken ”Rätten att yttra sig”, föreskrivs följande:

”1) Innan skattemyndigheten fattar sitt beslut ska den skattskyldige ges möjlighet att yttra sig över fakta och omständigheter relevanta för beslutsfattandet.

2) Skattemyndigheten är inte skyldig att tillämpa punkt 1 om

- a) dröjsmål med att fatta ett beslut utgör en risk vad beträffar fastställandet av den faktiska skattesituationen när det gäller verkställandet av den skattskyldiges förpliktelser eller andra åtgärder föreskrivna i lag,
- b) den faktiska situation som fastställs i beslutet enbart obetydligt förändrar summan på skattefordringarna,
- c) informationen inlämnad av den skattskyldige genom en förklaring eller en ansökan har accepterats,
- d) exekutiva åtgärder måste vidtas.

...”

- 5 I artikel 43 i samma lag, med rubriken ”Innehåll i och motivering av skattebeslutet”, föreskrivs följande:

”1) Skattebeslut ska upprättas skriftligen på papper eller i elektronisk form.

2) Skattebeslut på papper ska innehålla följande:

...

e) de faktiska omständigheterna,

f) den rättsliga grunden,

...

i) villkor för att bestrida beslutet, tidsfrist för ingivande av ett bestridande och uppgift om vilken skattemyndighet som det ska lämnas in till,

j) uppgifter om den skattskyldiga personens hörande.

...”

6 I artikel 101 i samma lag, med rubriken ”Beslut om skattekontroll”, föreskrivs följande:

”1) Innan skattemyndigheten företar en skattekontroll ska den informera den skattskyldige om förfarandet genom att till vederbörande överlämna ett beslut om skattekontroll.

(2) Efter det att den skattskyldige mottagit beslutet om skattekontroll får vederbörande en enda gång och med vederbörligen motiverade skäl begära att skjuta upp tidpunkten för att inleda skattekontrollen. Skattemyndigheten beviljar eller avslår begäran om uppskov genom beslut. Om skattemyndigheten beviljar begäran om att skjuta upp skattekontrollen, ska den till den skattskyldige översända det nya datumet för kontrollen.

3) I beslutet om skattekontroll ska följande anges:

a) den rättsliga grunden för skattekontrollen;

b) dagen för att inleda skattekontrollen;

c) de skattemässiga skyldigheterna och de perioder som är föremål för skattekontrollen;

d) möjligheten att begära att dagen för att inleda skattekontrollen skjuts upp.”

7 Artikel 107 i skatteförfarandelagen, med rubriken ”Den skattskyldiges rätt till information”, har följande lydelse:

”1) Den skattskyldige ska under skattekontrollen informeras om slutsatserna av nämnda kontroll.

2) Skattemyndigheten ska för den skattskyldige presentera utkastet till rapporten från skattekontrollen innehållande slutsatserna av kontrollen och deras skatterättsliga konsekvenser, och ge personen möjlighet att yttra sig i enlighet med artikel 9.1, utom om beskattningsunderlaget inte ändrats till följd av skattekontrollen eller om den skattskyldige avstår från sin rätt och meddelar skattemyndigheten detta.

3) Dagen, tiden och platsen för presentationen av slutsatserna ska meddelas den skattskyldiga personen i vederbörlig tid.

4) Den skattskyldige har rätt att skriftligen yttra sig över slutsatserna i skattekontrollen inom tre arbetsdagar från den dag skattekontrollen avslutades.

5) Dagen för att avsluta skattekontrollen är dagen för den slutliga diskussionen med den skattskyldige eller den dag vederbörande meddelar att han eller hon avstår från denna rätt.

...”

- 8 I artikel 109 i samma lag, med rubriken ”Rapport om resultaten från skattekontrollen”, föreskrivs följande:

”1) Resultatet från skattekontrollen anges skriftligen i en skattekontrollrapport, som innehåller skattemyndighetens slutsatser om de faktiska och rättsliga omständigheterna.

2) Skattekontrollrapporten upprättas i slutet på skattekontrollen och omfattar samtliga slutsatser avseende de kontrollerade skatteperioderna och skattskyldigheterna. Om den skattskyldige har utövat rätten i artikel 107.4, ska skattekontrollrapporten även omfatta skattemyndighetens ställningstagande på denna punkt, motiverat med faktiska och rättsliga skäl.

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 9 Makarna Ispas, som är byggherrar, blev föremål för skattekontroll med avseende på perioden 1 januari 2007–31 december 2011. Syftet med kontrollen var att verifiera deras skattehandlingar och redovisningen av deras verksamhet i fråga om fastighetstransaktioner liksom sättet att fastställa, deklarerar och uppfylla deras skattemässiga skyldigheter.
- 10 I skattekontrollen fastställdes det att makarna Ispas hade erhållit fem bygglov från Consiliul Local Florești (kommunfullmäktige i Florești, Rumänien) och att de lägenheter som hade uppförts med stöd av dessa bygglov hade sålts med början i december 2007.
- 11 Generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj bedömde med beaktande av de 73 försäljningsavtal som makarna Ispas hade ingått att de bedrev en ekonomisk verksamhet, då dessa transaktioner genomfördes fortlöpande, och beslutade att de utgjorde beskattningsbara personer och att de aktuella transaktionerna var mervärdesskattepliktiga. Enligt nämnda generaldirektorat hade den ekonomiska verksamheten inletts i samband med de första utgifterna för att uppföra de aktuella byggnaderna och inte vid deras försäljning.
- 12 Generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj utfärdade två beskattningsbeslut den 25 april 2012, varigenom vardera maken påfördes ytterligare mervärdesskatt med 513 489 rumänska lei (RON) (cirka 114 000 euro) jämte dröjsmålsränta om 451 546 RON (cirka 100 000 euro), samt ett belopp på 7 860 RON (cirka 1 700 euro) i förseningsavgifter.
- 13 Makarna Ispas överklagade dessa beskattningsbeslut till den hänskjutande domstolen, Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien). I sina överklaganden i de mål som förenades av den hänskjutande domstolen, gjorde makarna Ispas gällande att beskattningsbesluten var ogiltiga, eftersom deras rätt till försvar inte hade iakttagits.
- 14 Makarna Ispas menar att generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj, i stället för att nöja sig med att kalla dem till en slutlig diskussion, på eget initiativ borde ha gett dem tillgång till samtliga relevanta uppgifter på grundval av vilka det antog skattekontrollrapporten och utfärdade de båda beskattningsbesluten, så att makarna Ispas hade möjlighet att bestrida dem.
- 15 De begärde då att den hänskjutande domstolen skulle hänskjuta en fråga till EU-domstolen på denna punkt.

- 16 I sitt yttrande över denna begäran uppmanade generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj makarna Ispas att precisera vilka handlingar de ansåg att de borde ha kommunicerats med.
- 17 Makarna Ispas anger emellertid att de i detta skede i det nationella målet inte begär tillgång till uppgifter som har inhämtats under skattekontrollen.
- 18 De undrar däremot vilka följder det får dels att information och bevisuppgifter hade inhämtats vid sidan av skattekontrollen, dels att tillgång till denna information inte gavs inom ramen för det föregående administrativa förfarandet. De önskar veta om det går att avhjälpa ett sådant åsidosättande genom att ge tillgång till dessa handlingar under domstolsförfarandet.
- 19 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är en administrativ praxis som består i att ett beslut meddelas som ålägger den enskilde skyldigheter utan att denne ges tillgång till all information och dokumentation som myndigheten beaktade när den antog beslutet och som ingår i den ärendeakt som myndigheten har upprättat – vilken akt inte är tillgänglig för allmänheten – förenlig med principen om iakttagande av rätten till försvar?”

### **Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning**

- 20 Den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen har invänt att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning av det skälet att beslutet om hänskjutande inte i tillräcklig utsträckning redogör för de faktiska omständigheterna i det nationella målet för att ge EU-domstolen möjlighet att lämna ett användbart svar. Den rumänska regeringen menar vidare att den hänskjutande domstolen inte har visat att tolkningsfrågan är användbar och relevant för att lösa tvisten i det nationella målet.
- 21 Det erinras om att enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 16 juli 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 22 Såsom anges i artikel 94 i domstolens rättegångsregler krävs det att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen (dom av den 11 mars 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punkt 32, och dom av den 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 17).
- 23 I likhet med vad generaladvokaten har angett i punkterna 23 och 24 i sitt förslag till avgörande, innehåller beslutet om hänskjutande de grundläggande faktiska omständigheterna som i praktiken har gjort det möjligt för parterna att inkomma med sina yttranden till EU-domstolen. Även om det i beslutet om hänskjutande inte anges någon specifik bestämmelse i rådets direktiv 2006/112/EG av den

28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), är det enkelt att identifiera de allmänna skyldigheter som följer av detta direktiv och EU-domstolen kan ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen.

24 Mot denna bakgrund kan tolkningsfrågan tas upp till sakprövning.

### **Prövning av tolkningsfrågan**

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida den allmänna unionsrättsliga principen om rätten till försvar ska tolkas så, att den i nationella administrativa förfaranden för kontroll och fastställande av mervärdesskatteunderlaget kräver att en enskild får tillgång till alla uppgifter och alla handlingar som finns i den administrativa akten och som beaktas av myndigheten när den fattar sitt beslut.

26 För att kunna besvara denna fråga erinrar domstolen om att iakttagande av rätten till försvar utgör en allmän unionsrättslig princip som är tillämplig så snart en myndighet avser att vidta en åtgärd gentemot en person som går denna emot. Det följer av denna princip att när ett beslut påtagligt påverkar adressatens intressen ska denna beredas tillfälle att på ett ändamålsenligt sätt framföra sin ståndpunkt angående de omständigheter på vilka myndigheten avser att grunda sitt beslut. Denna skyldighet åvilar myndigheterna i medlemsstaterna när de fattar beslut som faller inom unionsrättens tillämpningsområde, även om det inte uttryckligen uppställs något sådant formkrav i tillämplig unionslagstiftning (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 84 och där angiven rättspraxis).

27 Denna allmänna princip tillämpas på sådana omständigheter som de i det nationella målet, där en medlemsstat – för att uppfylla den skyldighet som följer av tillämpningen av unionsrätten att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25) – underkastar skattskyldiga ett skattekontrollförfarande.

28 Även om det visserligen finns anledning att pröva fallet i det nationella målet mot bakgrund av den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar, ska domstolen samtidigt beakta medlemsstaternas autonomi i fråga om hur de organiserar sina administrativa förfaranden.

29 I avsaknad av unionsbestämmelser på området är det varje medlemsstats interna rättsordning, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, som är tillämplig i fråga om förfaranderegler som är avsedda att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som reglerar liknande situationer av inhemsk karaktär (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 36).

30 Vad gäller likvärdighetsprincipen är det ostridigt att de rumänska förfarandereglerna som är tillämpliga på kontrollen av skyldigheter avseende mervärdesskatt inte är specifika för detta område, varför ett åsidosättande av nämnda princip kan uteslutas.

31 Vad gäller effektivitetsprincipen ska det anges att den ovan i punkt 26 omnämnda skyldigheten för myndigheten att bereda adressaten tillfälle att på ett ändamålsenligt sätt yttra sig över de uppgifter som myndigheten avser att lägga till grund för sitt beslut förutsätter att mottagarna av beslutet har kunnat ta del av dessa uppgifter.

- 32 Sålösom generaladvokaten har angett i punkterna 121 och 122 i sitt förslag till avgörande, har de nationella skattemyndigheterna ingen allmän skyldighet att ge tillgång till samtliga handlingar i de akter som de förfogar över eller att på eget initiativ kommunicera de handlingar och uppgifter som ligger till grund för det planerade beslutet.
- 33 I ett skattekontrollförfarande, som syftar till att kontrollera om de beskattningsbara personerna har uppfyllt sina skyldigheter på området, är det nämligen berättigat att förvänta sig att de begär tillgång till handlingar och uppgifter för att i förekommande fall lämna förklaringar eller framföra sina grunder i förhållande till skattemyndighetens ståndpunkt.
- 34 Ett effektivt iakttagande av rätten till försvar kräver emellertid att det finns en faktisk möjlighet att få tillgång till dessa handlingar och dessa uppgifter, om inte mål av allmänintresse motiverar att denna tillgång begränsas.
- 35 Av fast rättspraxis framgår nämligen att den allmänna unionsrättsliga principen om rätten till försvar inte utgör en absolut rättighet, utan att den kan bli föremål för inskränkningar under förutsättning att de faktiskt tillgodoser de allmänintressen som eftersträvas och att de, mot bakgrund av det eftersträvade målet, inte medför ett oproportionerligt och oacceptabelt ingrepp som påverkar själva kärnan i de på detta sätt garanterade rättigheterna (dom av den 26 september 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, punkt 84, och dom av den 3 juli 2014, *Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 42).
- 36 I ett förfarande för skattekontroll och för fastställande av mervärdesskatteunderlaget kan sådana inskränkningar i den nationella lagstiftningen bland annat syfta till att skydda kraven på sekretess eller tystnadsplikt, som tillgången till vissa uppgifter eller vissa handlingar skulle kunna äventyra.
- 37 För att kunna fastställa om de krav som följer av effektivitetsprincipen har iakttagits i förevarande fall ska en bedömning göras inte bara av lydelsen i de relevanta nationella förfarandereglerna, utan även av deras konkreta tillämpning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning.
- 38 Vad slutligen avser makarna Ispas tvivel om omfattningen av legalitetskontrollen av ett myndighetsbeslut om mervärdesskatt, är den hänskjutande domstolen ensam behörig att göra de nödvändiga fastställelserna och i förekommande fall framställa en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen om de unionsrättsliga krav som hänför sig till nämnda kontroll.
- 39 Mot bakgrund av det ovan angivna ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Den allmänna unionsrättsliga principen om rätten till försvar ska tolkas så, att en enskild i administrativa förfaranden för kontroll och för fastställande av mervärdesskatteunderlaget måste ha möjlighet att på begäran få tillgång till den information och de handlingar som finns i den administrativa akten och som myndigheten beaktar när den ska fatta sitt beslut, om inte mål av allmänintresse motiverar att tillgången till denna information och dessa handlingar begränsas.

### **Rättegångskostnader**

- 40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Den allmänna unionsrättsliga principen om rätten till försvar ska tolkas så, att en enskild i administrativa förfaranden för kontroll och för fastställande av mervärdesskatteunderlaget måste ha möjlighet att på begäran få tillgång till den information och de handlingar som finns i den administrativa akten och som myndigheten beaktar när den ska fatta sitt beslut, om inte mål av allmänintresse motiverar att tillgången till denna information och dessa handlingar begränsas.**

Underskrifter