Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (девети състав)

12 февруари 2015 година*

„Преюдициално запитване — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Сделки, представляващи злоупотреба — Национално данъчно право — Национално особено производство при подозрение за данъчни злоупотреби — Принципи на ефективност и равностойност“

По дело C-662/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Португалия) с акт от 4 декември 2013 г., постъпил в Съда на 13 декември 2013 г., в рамките на производство по дело

Surgicare — Unidades de Saúde SA

срещу

Fazenda Pública,

СЪДЪТ (девети състав),

състоящ се от: K. Jürimäe (докладчик), председател на състава, J. Malenovský и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Surgicare — Unidades de Saúde SA, от R. Barreira, advogado,

— за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, R. Laires и M. Rebelo, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от P. Guerra e Andrade и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: португалски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Surgicare — Unidades de Saúde SA (наричано по-нататък „Surgicare“) и Fazenda Pública (данъчната администрация) по повод на това, че последната отказва да възстанови платения от Surgicare по получени доставки данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), тъй като смята, че това дружество е злоупотребило с правото на приспадане.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 273, първа алинея от Директива 2006/112 предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите“.

4 Съгласно член 342 от тази директива:

„Държавите членки могат да предприемат мерки относно правото за приспадане, за да гарантират, че данъчнозадължените дилъри, обхванати от специални режими, както са предвидени в раздел 2, не се ползват от неоснователни предимства или не понасят неоснователни щети“.

Португалското право

5 Общият данъчен закон (Lei Geral Tributária), приет с Декрет-закон № 398/98 от 17 декември 1998 г., установява основните принципи на данъчната система, гаранциите за данъчнозадължените лица и правомощията на данъчната администрация. Член 38 от него, озаглавен „Недействителност на правни действия и сделки“, гласи:

„1. Недействителността на правните сделки не е пречка за облагане в определения от закона момент, стига въпросните сделки вече да се произвели очакваните от заинтересованите лица икономически последици.

2. Недействителни от данъчна гледна точка са правните действия или сделки, с които по същество или най-вече се цели — чрез изкуствени или измамливи методи и като се злоупотребява с наличните правни способи — намаляване, избягване или отлагане във времето на данъци, дължими за юридически факти, действия или сделки със същата икономическа цел, или получаване на данъчни предимства, които не биха били предоставени, изцяло или отчасти, без използването на тези методи. В тези случаи данъчното облагане се извършва по правилата, които биха се приложили, ако не бяха осъществени въпросните правни действия или сделки, а заинтересованите лица нямат право да ползват съответните данъчни предимства“.

6 Данъчнопроцесуалният кодекс (Código de Procedimento e de Processo Tributário, наричан по-нататък „CPPT“) е приет с Декрет-закон № 433/99 от 26 октомври 1999 г. и влиза в сила на 1 януари 2000 г. Член 63 от него, озаглавен „Прилагане на разпоредбите за предотвратяване на злоупотребите“, гласи в редакцията му, приложима към момента на настъпването на фактите по главното производство, следното:

„1. Събирането на данъци въз основа на предвидени в кодексите и другите данъчни закони разпоредби за предотвратяване на злоупотребите е обусловено от провеждането на нарочно особено производство.

2. По смисъла на настоящия кодекс под „разпоредби за предотвратяване на злоупотребите“ се разбират всички правни норми, с които се установява недействителност по отношение на данъчната администрация на правни сделки или действия, които са сключени или извършени при очевидна злоупотреба с право и вследствие на които се избягва иначе дължимият данък или се намалява неговият размер.

3. Производството по предходния параграф може да бъде образувано в срок от три години от извършването на действието или сключването на сделката, обект на разпоредбите за предотвратяване на злоупотребите.

4. Прилагането на разпоредбите за предотвратяване на злоупотребите е обусловено от предварителното изслушване на данъчнозадълженото лице по предвидения в закона ред.

5. Правото на изслушване се упражнява в 30-дневен срок, считано от момента, в който на данъчнозадълженото лице е връчена с препоръчано писмо съответна покана.

6. В срока по предходния параграф данъчнозадълженото лице може да представи доказателствата, които счита за относими.

7. Прилагането на разпоредбите за предотвратяване на злоупотребите задължително се предхожда, при спазване на разпоредбите в предходните параграфи, от разрешение от началника на службата или от упълномощено от него за целта длъжностно лице.

8. Разпоредбите за предотвратяване на злоупотребите не се прилагат, ако данъчнозадълженото лице е поискало от данъчната администрация обвързваща информация относно обстоятелствата, които обосновават прилагането на тези разпоредби, и данъчната администрация не е отговорила на това искане в срок от шест месеца.

9. Освен ако законът не предвижда друго, мотивите на решението по параграф 7 съдържат:

a) описание на сключената правна сделка или на извършеното правно действие, както и на истинската им икономическа същност;

b) обстоятелствата, сочещи, че сключването на сделката или извършването на действието е било с единствената или решаващата цел да се избегнат данъци, които биха били дължими за сделка или действие с еквивалентна икономическа същност;

c) описание на сделките или действията с еквивалентна икономическа същност като действително сключените или извършените и на приложимите по отношение на тях данъчни норми.

10. Разрешението по параграф 7 подлежи на самостоятелно обжалване по съдебен ред“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

7 Surgicare е учредено по португалското право дружество, което се занимава, от една страна, със строителство, стопанисване и управление на здравни заведения, собствени или на трети публични или частни субекти, и от друга страна, с предоставяне на общи медицински и хирургични услуги и на домашни и амбулаторни грижи, както и с извършване на диагностични, терапевтични и други свързани или допълнителни дейности.

8 В периода между 2003 г. и 2007 г. Surgicare построява в собствен терен болнично заведение и осигурява медицинското му оборудване. По време на изграждането и съоръжаването на болничното заведение Surgicare не извършва облагаеми сделки, поради което натрупва данъчен кредит.

9 След изграждането на болничното заведение Surgicare прехвърля, считано от 1 юли 2007 г., стопанисването му на Clínica Parque dos Poetas SA — дружество със същите акционери, което принадлежи към същата група дружества като Surgicare, а именно групата Espírito Santo Saúde.

10 След това прехвърляне, което счита за облагаема с ДДС сделка, Surgicare приспада от данъка, дължим на хазната заради наемите, които е получило от стопанисващия, платения ДДС за доставените във връзка с изграждането и съоръжаването на болничното заведение стоки и услуги. Като „смесено“ данъчнозадължено лице то прилага метода на реалното предназначение на всички закупени стоки и услуги.

11 Fazenda Pública извършва данъчна проверка по отношение на дейността на Surgicare за 2005—2007 г. и заключава, че това дружество е злоупотребило с правото на възстановяване на ДДС. Според тази администрация единствената цел, с която стопанисването на болничното заведение се прехвърля на дружество, нарочно създадено за целта от същата група дружества, е да може впоследствие Surgicare да обоснове право на приспадане на платения във връзка с изграждането и оборудването на сградата ДДС, тъй като то не би имало такова право, ако самò стопанисваше болничното заведение, доколкото тази дейност е освободена от облагане с ДДС. Поради това през 2010 г. Fazenda Pública връчва на Surgicare ревизионен акт за неправомерно приспаднатия от него ДДС за периода 2005—2007 г., заедно с лихви за забава, или общо за сумата от 1 762 111,04 EUR.

12 Surgicare обжалва пред Tribunal tributário de Lisboa (Лисабонски данъчен съд) посочения ревизионен акт, като счита същия за незаконосъобразен, поради това че, от една страна, Fazenda Pública не е приложила задължителното особено производство по член 63 от CPPT, и от друга страна, че в случая не е налице злоупотреба.

13 С решение от 25 октомври 2012 г. посоченият съд отхвърля жалбата като неоснователна. Surgicare обжалва това решение пред запитващата юрисдикция.

14 Последната е на мнение, че когато подозира наличието на злоупотреба, Fazenda Pública трябва да образува производството по член 63 от CPPT. Същевременно тя се пита дали това производство трябва да бъде проведено, след като системата на ДДС произтича от правото на Съюза.

15 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховният административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„В случай че данъчната администрация подозира злоупотреба, с която се цели да се получи възстановяване на ДДС, и като се има предвид, че във връзка с данъчните злоупотреби португалското право предвижда задължително предварително производство, трябва ли да се приеме, че това производство не се прилага по отношение на ДДС с оглед на общностния характер на този данък?“.

По преюдициалния въпрос

По допустимостта

16 Португалското правителство поддържа преди всичко, че преюдициалното запитване е явно недопустимо, тъй като запитващата юрисдикция, първо, не посочва разпоредбите или нормите от правото на Съюза, чието тълкуване иска, второ, не излага причините, поради които се съмнява в съвместимостта на разглежданата в главното производство национална норма с правото на Съюза, и трето, дава две различни редакции на член 63 от CPPT, като нито една от тях не е релевантна за целите на преценката на фактите по главното производство. Освен това член 63 от CPPT бил чисто вътрешна разпоредба, с която нито се възпроизвеждала, нито се транспонирала норма от правото на Съюза, така че Съдът не бил компетентен да се произнесе в преюдициално производство по смисъла, съдържанието или обхвата на тази национална разпоредба.

17 Що се отнася, на първо място, до това, че не са уточнени разпоредбите от правото на Съюза, чието тълкуване се иска, следва да се припомни, че съгласно съдебната практика, когато с преюдициалния въпрос просто се препраща към правото на Съюза, без да се споменават конкретни негови разпоредби, Съдът следва да извлече от предоставените от запитващата юрисдикция данни, и по-конкретно от мотивите на акта за преюдициално запитване, тези разпоредби от правото на Съюза, на които е необходимо да се направи тълкуване предвид предмета на спора (вж. в този смисъл решения Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, т. 6 и 7, както и Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, т. 26).

18 От акта за преюдициално запитване обаче ясно личи, че целта на въпроса е да се установи дали правото на Съюза в областта на ДДС, и по-конкретно разпоредбите му във връзка с борбата срещу измамите с ДДС, е пречка във вътрешното право да се въведе административно производство, което данъчната администрация да е длъжна да приложи, когато подозира наличието на данъчна злоупотреба.

19 В това отношение следва да се припомни, че борбата срещу данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от директивите на Съюза в областта на ДДС (вж. решения Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 76, Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 71, R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 36, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, т. 50 и Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, т. 35).

20 Така съгласно член 273 от Директива 2006/112 държавите членки могат да вземат мерките, необходими за да осигурят правилното събиране на ДДС и за да предотвратят данъчните измами. Що се отнася в частност до правото на приспадане на ДДС, държавите членки са оправомощени по силата на член 342 от същата директива да предвидят механизмите, чрез които да се обезпечи това, че данъчнозадължените лица няма да се ползват от неоснователни предимства и няма да понасят неоснователни щети.

21 Що се отнася, на второ място, до това, че запитващата юрисдикция не уточнила причините, поради които изпитва съмнения в съвместимостта на националното право с правото на Съюза, следва да се отбележи, че посочената юрисдикция запознава Съда с доводите на страните и от това проличават тези съмнения. Що се отнася до нуждата от отговор на поставения въпрос, за да се реши спорът в главното производство, запитващата юрисдикция изтъква, че ако Съдът заключи, че разглежданото национално производство е съвместимо с правото на Съюза, ще отпадне основанието да се преценява дали при обстоятелствата по главното производство може да бъде констатирана злоупотреба.

22 Що се отнася, на трето място, до твърдението, че в акта за преюдициално запитване националната правна уредба е представена неточно, следва да се припомни, че Съдът трябва да вземе предвид фактическия и правен контекст, така както той е очертан от запитващата юрисдикция. Всъщност определянето на националното законодателство, приложимо ratione temporis, представлява въпрос, свързан с тълкуването на националното право, и следователно Съдът няма правомощие да се произнесе по него, когато е сезиран с преюдициално запитване (вж. решение Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, т. 29 и 41). Поради това на поставения въпрос следва да се отговори от гледна точка на редакцията на член 63 от СРРТ, която според запитващата юрисдикция е приложима към момента на настъпване на фактите по главното производство.

23 От гореизложеното следва, че преюдициалното запитване е допустимо.

По съществото на спора

24 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество пита дали Директива 2006/112 допуска предварителното и задължително прилагане на национално административно производство като предвиденото в член 63 от СРРТ, когато данъчната администрация подозира наличието на злоупотреба.

25 Макар Директива 2006/112 да оправомощава държавите членки, съгласно припомнената в точка 19 от настоящото решение съдебна практика, да приемат мерките, необходими за да се осигури правилното събиране на данъка и за да се предотвратят данъчните измами, тази директива не предвижда разпоредби, уточняващи конкретно съдържанието на мерките, които за тази цел трябва да бъдат взети от държавите членки.

26 При липса на правна уредба на Съюза в тази област, мерките за борба срещу измамите с ДДС се предвиждат във вътрешния правен ред на държавите членки съгласно принципа на процесуалната им автономия. В това отношение е постоянна практика на Съда, че именно във вътрешния правен ред на всяка държава членка трябва да се определят компетентните органи, които да противодействат на измамата с ДДС, и да се приемат правила за производствата, предназначени да гарантират защитата на правата, които правните субекти черпят от правото на Съюза, стига тези правила да не са по-неблагоприятни от уреждащите аналогични вътрешни положения (принцип на равностойност) и да не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност) (вж. в този смисъл решения Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, т. 34, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, т. 24, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, т. 17 и ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, т. 35).

27 Запитващата юрисдикция е тази, която трябва да прецени съвместимостта на националните мерки с тези принципи, като вземе предвид всички обстоятелства по главното производство (вж. в този смисъл решение Littlewoods Retail и др., C-591/10, EU:C:2012:478, т. 30). Все пак Съдът, сезиран с преюдициално запитване, може да ѝ даде полезните в това отношение насоки (в този смисъл вж. по-конкретно решение Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, т. 30).

28 Що се отнася, на първо място, до принципа на ефективност, следва да се припомни, че всеки случай, в който се поставя въпросът дали национална процесуална разпоредба прави невъзможно или прекомерно трудно за правните субекти да упражняват правата, които черпят от правото на Съюза, трябва да се анализира, като се държи сметка за мястото на тази разпоредба в цялото производство пред различните национални инстанции и за развитието и особеностите на това производство. От тази гледна точка следва да се вземат под внимание принципите, които стоят в основата на националната съдебна система, като принципа за гарантиране на правото на защита, принципа на правна сигурност и правилното развитие на производството (вж. решения Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, т. 14 и Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, т. 27).

29 В случая следва да се отбележи, че особеното производство по член 63 от CPPT, за чието образуване е предвиден тригодишен погасителен срок, включва предварително изслушване на съответното лице в 30-дневен срок, представяне от това лице на доказателствата, които същото счита за относими, и получаване на разрешение от началника на службата или от длъжностното лице, упълномощено от последния да прилага разпоредбите за предотвратяване на злоупотребите. Освен това съгласно посочения член приетото решение трябва да бъде мотивирано. От горното е видно, че въпросното национално производство е благоприятно за лицето, заподозряно в извършването на злоупотреба с права, доколкото цели да гарантира спазването на някои основни права, и в частност на правото на изслушване.

30 Що се отнася, на второ място, до принципа на равностойност, следва да се припомни, че спазването на този принцип предполага разглежданата национална норма да се прилага еднакво за исковете при нарушение на правото на Съюза и за исковете при нарушение на вътрешното право, които имат сходни предмет и основание (вж. решение Littlewoods Retail и др., EU:C:2012:478, т. 31).

31 Що се отнася до главното производство, видно от съображенията в точка 29 от настоящото решение, не може да се изключи, че спазването на принципа на равностойност изисква прилагането на особеното производство, когато данъчнозадължено лице е заподозряно в измама с ДДС.

32 При всички положения, предвид данните, които националната юрисдикция е представила на Съда, не се установява, че само по себе си прилагането на националното производство по член 63 от CPPT е в разрез с целта да се противодейства на данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби, призната в посочената в точка 19 от настоящото решение съдебна практика.

33 В допълнение, националният законодател действително трябва да осигури постигането на тази цел, но в това отношение е длъжен и да спазва изискванията на ефективната съдебна защита на правата, които правните субекти черпят от правото на Съюза, така както тя е гарантирана от член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (вж. в този смисъл решение Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, т. 29 и цитираната съдебна практика).

34 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска предварителното и задължително прилагане на национално административно производство като предвиденото в член 63 от CPPT, когато данъчната администрация подозира наличието на злоупотреба.

По съдебните разноски

35 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (девети състав) реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска предварителното и задължително прилагане на национално административно производство като предвиденото в член 63 от Данъчнопроцесуалния кодекс (Código de Procedimento e de Processo Tributário), когато данъчната администрация подозира наличието на злоупотреба.

Подписи