Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

12. února 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Plnění představující zneužívající praktiky — Vnitrostátní daňové právo — Vnitrostátní zvláštní postup v případě podezření týkajících se existence zneužívajících praktik v daňové oblasti — Zásady efektivity a rovnocennosti“

Ve věci C-662/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 4. prosince 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 13. prosince 2013, v řízení

Surgicare – Unidades de Saúde SA

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení K. Jürimäe (zpravodajka), předsedkyně senátu, J. Malenovský a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Surgicare – Unidades de Saúde SA R. Barreira, advogado,

— za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Lairesem, jakož i M. Rebelo, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi P. Guerra e Andradem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: portugalština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Surgicare – Unidades de Saúde SA (dále jen „Surgicare“) a Fazenda Pública (daňová správa) ve věci odmítnutí daňové správy vrátit daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedenou na vstupu společností Surgicare z důvodu, že zneužila svého nároku na odpočet.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 273 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

4 Podle článku 342 této směrnice:

„Členské státy mohou přijmout opatření týkající se nároku na odpočet daně k zamezení toho, aby obchodníci povinní k dani, na něž se vztahuje některý z režimů obsažených v oddíle 2, nebyli neoprávněně zvýhodněni ani poškozeni.“

Portugalské právo

5 Všeobecný zákon o daních (Lei Geral Tributária), přijatý legislativním nařízením č. 398/98 ze dne 17. prosince 1998 stanoví základní zásady daňového systému, záruky daňových poplatníků a pravomoci daňové správy. Jeho článek 38, nadepsaný „Neúčinnost právních jednání a úkonů“, stanoví:

„1. Neúčinnost právních úkonů nebrání zdanění v okamžiku, kdy má dojít k řádnému zdanění v souladu se zákonem, jestliže uvedené úkony již měly hospodářské účinky očekáváné dotčenými osobami.

2. Z daňového hlediska jsou neúčinná právní jednání nebo úkony, jejichž hlavním nebo základním cílem je dosáhnout prostřednictvím umělých nebo podvodných prostředků a zneužití dostupných právních prostředků snížení, odstranění nebo časového odkladu daňové povinnosti, která by vznikla z právních událostí, jednání nebo úkonů se stejným hospodářským účelem, nebo získat daňové výhody, které nejsou bez použití těchto prostředků poskytovány vůbec nebo pouze zčásti. Zdanění se tedy provádí podle pravidel použitelných v případě neexistence uvedených právních jednání nebo úkonů a dotyčné osoby nepožívají dotyčných daňových výhod.“

6 Zákoník daňového řízení (Código de Procedimento e de Processo Tributário, dále jen „CPPT“) byl přijat legislativním nařízením č. 433/99 ze dne 26. října 1999 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2000. Jeho článek 63, nadepsaný „Použití ustanovení k zamezení obcházení zákona“, byl následujícího znění, které bylo použitelné na skutkové okolnosti věci v původním řízení:

„1. Vyúčtování daně na základě jakéhokoliv ustanovení k zamezení obcházení zákona, stanoveného v zákonících a jiných daňových právních předpisech, je podmíněno zahájením zvláštního postupu.

2. Pro účely tohoto zákoníku se ustanoveními k zamezení obcházení zákona rozumí právní normy, které stanoví neúčinnost smluv nebo právních jednání, k jejichž uzavření nebo uskutečnění došlo v souvislosti se zjevným obcházením zákona ve vztahu k daňové správě, a mají za následek vyhýbání se dani, která by jinak byla dlužná, nebo její snížení.

3. Řízení uvedené v předcházejícím odstavci lze zahájit ve lhůtě tří let od uskutečnění jednání nebo uzavření smlouvy, na které se použijí ustanovení k zamezení obcházení zákona.

4. Použití ustanovení k zamezení obcházení zákona je podmíněno předchozím vyslechnutím daňového poplatníka za podmínek stanovených zákonem.

5. Právo být vyslechnut musí být vykonáno ve lhůtě 30 dní od oznámení zaslaného poplatníkovi doporučeným dopisem.

6. Ve lhůtě stanovené v předcházejícím odstavci může daňový poplatník předložit důkazy, které považuje za relevantní.

7. Za předpokladu, že byla dodržena ustanovení uvedená v předcházejících odstavcích, musí být k použití ustanovení k zamezení obcházení zákona povinně udělen předchozí souhlas vedoucího orgánu nebo úředníka, na kterého vedoucí orgánu přenesl tuto pravomoc.

8. Ustanovení k zamezení obcházení zákona se nepoužijí, pokud daňový poplatník požádal daňovou zprávu o závazné informace o skutečnostech, které ho vedly k danému jednání, a pokud daňová správa na tuto žádost neodpověděla ve lhůtě šesti měsíců.

9. Pokud ustanovení zákona nestanoví jinak, odůvodnění rozhodnutí uvedeného v odstavci 7 obsahuje:

a) popis uzavřené smlouvy nebo uskutečněného právního jednání a jejich skutečnou hospodářskou povahu;

b) uvedení skutečností, které prokazují, že výlučným nebo hlavním cílem uzavření smlouvy nebo uskutečnění právního jednání bylo vyhnout se dani, která by byla jinak dlužná v případě smlouvy nebo jednání rovnocenné hospodářské povahy;

c) popis smluv nebo jednání, která mají hospodářskou povahu rovnocennou se smlouvami, které byly skutečně uzavřené nebo jednáními, která byla uskutečněna, jakož i relevantních ustanovení, které se na ně uplatní.

10. Povolení uvedené v odstavci 7 tohoto článku lze napadnout samostatnou správní žalobou.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 Společnost Surgicare je společností založenou podle portugalského práva, jejíž činnost spočívá ve výstavbě, provozování a správě zdravotnických zařízení, jejichž vlastníkem je sama tato společnost nebo třetí veřejnoprávní či soukromé subjekty, a dále v poskytování všeobecné lékařské a chirurgické péče, domácí a ambulantní péče, jakož i diagnostické a terapeutické činnosti a činnostech, které s uvedenými činnostmi souvisejí nebo je doplňují.

8 V letech 2003 až 2007 nechala společnost Surgicare postavit na vlastním pozemku nemocniční zařízení a vybavila je zdravotnickým zařízením a materiálem. Během výstavby a zařizování nemocničního zařízení neuskutečňovala společnost Surgicare zdanitelná plnění, takže jí vznikl přeplatek na DPH.

9 Po ukončení výstavby nemocničního zařízení převedla od 1. července 2007 společnost Surgicare provozování tohoto zařízení Clínica Parque dos Poetas SA na společnost se stejnou akcionářskou základnou náležející do stejné skupiny společností jako společnost Surgicare, a to skupiny Espírito Santo Saúde.

10 Po tomto převodu, který společnost Surgicare považovala za plnění podléhající DPH, provedla společnost Surgicare odpočet DPH související s pořízením zboží a služeb, které souvisely s výstavbou a vybavením nemocničního zařízení, z daně, která měla být odvedena do státní pokladny z nájemného, které přijala od osoby, na kterou bylo postoupeno provozování nemocničního zařízení. Společnost Surgicare, jako osoba povinná k dani pouze ve vztahu k určité části jí vykonávaných činností, použila metodu skutečného účelového určení veškerého pořízeného zboží a služeb.

11 Fazenda Pública provedla daňovou kontrolu činností společnosti Surgicare za období let 2005 až 2007 a dospěla k závěru, že uvedená společnost zneužila nárok na odpočet DPH. Podle této daňové správy měl převod provozování nemocničního zařízení na společnost, založenou za tímto účelem stejnou skupinou společností, za cíl pouze umožnit společnosti Surgicare odůvodnění *a posteriori* existence nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu při výstavbě a zařizování budovy, kdežto tohoto nároku by nemohla využít, pokud by toto nemocniční zařízení provozovala sama, neboť tato činnost je osvobozena od DPH. Fazenda Pública tudíž společnosti Surgicare v průběhu roku 2010 doručila platební výměr DPH, kterou společnost Surgicare odpočetla v průběhu účetních období 2005 až 2007 způsobem obcházejícím zákon, a úroků z prodlení, tedy na celkovou částku 1 762 111,04 eur.

12 Společnost Surgicare napadla tento platební výměr u Tribunal Tributário de Lisboa (finanční soud v Lisabonu), přičemž měla za to, že tento akt je nezákonný z důvodu, že Fazenda Pública neuplatnila povinný zvláštní postup stanovený v článku 63 CPPT, a dále, že dotyčné praktiky nepředstavovaly obcházení zákona.

13 Rozsudkem ze dne 25. září 2012 tento soud tuto žalobu zamítl jako neopodstatněnou. Společnost Surgicare podala u předkládajícího soudu proti tomuto rozsudku odvolání.

14 Předkládající soud zastává názor, že Fazenda Pública musí, pokud má podezření o existenci praktiky, kterou je obcházen zákon, zahájit postup stanovený v článku 63 CPPT. Zamýšlí se však nad otázkou, zda je nutné tento postup provést, jestliže je systém DPH založen na unijním právu.

15 Za těchto okolností se Supremo Tribunal Administrativo (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je za situace, kdy má daňová správa podezření o existenci praktiky, kterou je obcházen zákon, jejímž cílem je vrácení DPH a portugalské právo stanoví povinný předchozí postup použitelný na takové praktiky v daňové oblasti, třeba mít za to, že uvedený postup nelze uplatnit v oblasti DPH, vzhledem k tomu, že tato daň vychází z právního řádu Společenství?“

K předběžné otázce

K přípustnosti

16 Portugalská vláda především tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je zjevně nepřípustná z důvodů, že předkládající soud zaprvé neuvádí ustanovení nebo normy unijního práva, o jejichž výklad je žádáno, zadruhé nevysvětluje důvody, pro které má pochybnosti o slučitelnosti vnitrostátní právní normy dotčené v původním řízení s unijním právem, a zatřetí uvádí dvě odlišná znění článku 63 CPPT, třebaže žádné z nich není relevantní pro účely posouzení skutkových okolností dotčených v původním řízení. Mimoto článek 63 CPPT je ustanovením čistě vnitrostátní povahy, jehož cílem není převzetí ani provedení jakékoliv normy unijního práva, takže Soudní dvůr není příslušný, aby v rámci řízení o předběžné otázce rozhodoval o znění, obsahu nebo působnosti tohoto ustanovení vnitrostátního práva.

17 Zaprvé, co se týče neupřesnění ustanovení unijního práva, o jejichž výklad je žádáno, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora v případě, že předběžná otázka pouze odkazuje na unijní právo a neuvádí ustanovení tohoto práva, kterých se týká, je věcí Soudního dvora, aby vyvodil ze všech informací předložených předkládajícím soudem, a zejména z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, ta ustanovení unijního práva, která s ohledem na předmět sporu vyžadují výklad (v tomto smyslu viz rozsudky Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, body 6 a 7, jakož i Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, bod 26).

18 Z předkládajícího rozhodnutí přitom jasně vyplývá, že tato otázka směřuje k určení toho, zda unijní právo v oblasti DPH a zejména ustanovení tohoto práva, která se týkají boje proti podvodům v oblasti DPH, brání tomu, aby byl do vnitrostátního práva zaveden správní postup, který je daňová správa povinná uplatnit, pokud má podezření o existenci praktiky, kterou je obcházen zákon v daňové oblasti.

19 V této souvislosti je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným unijními směrnicemi v oblasti DPH (viz rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 76; Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71; R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 36; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, bod 50, a Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 35).

20 Podle článku 273 směrnice 2006/112 členské státy mohou přijmout opatření nezbytná k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Pokud jde zejména o nárok na odpočet DPH, členské státy mohou podle článku 342 téže směrnice stanovit mechanismy, které mohou vyloučit, aby osoby povinné k dani nebyly neoprávněně zvýhodněny ani poškozeny.

21 Zadruhé, co se týče skutečnosti, že předkládající soud neuvedl důvody, proč má pochybnosti o slučitelnosti vnitrostátního práva s unijním právem, je třeba uvést, že uvedený soud předložil Soudnímu dvoru argumenty účastníků řízení, ze kterých jsou tyto pochybnosti patrné. K nezbytnosti odpovědi na položenou otázku pro řešení sporu v původním řízení předkládající soud uvádí, že pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že je tento vnitrostátního postup slučitelný s unijním právem, nebylo by již na místě zkoumat, zda mohla být za okolností věci v původním řízení určena existence předmětné praktiky.

22 Zatřetí, pokud jde o údajně nepřesné uvedení vnitrostátních právních předpisů v předkládacím rozhodnutí, je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru přísluší, aby vzal v úvahu skutkový a legislativní kontext, jak je definován předkládajícím soudem. Určení vnitrostátní právní úpravy, která je použitelná *ratione temporis*, je totiž otázkou výkladu vnitrostátního práva, která nespadá do pravomoci Soudního dvora, který rozhoduje o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (viz rozsudek Texdata Software,

C-418/11, EU:C:2013:588, body 29 a 41). Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět s ohledem na znění článku 63 CPPT, které bylo podle předkládajícího soudu použitelné v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení.

23 Z výše uvedeného vyplývá, že projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná.

K věci samé

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice 2006/112 brání předchozímu a povinnému uplatnění takového vnitrostátního správního postupu, jako je postup stanovený v článku 63 CPPT, v případě, že daňová správa má podezření o existenci praktiky, jíž je obcházeno právo.

25 I když směrnice 2006/112 podle judikatury připomenuté v bodě 19 tohoto rozsudku umožňuje členským státům přijmout opatření nezbytná k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, nestanoví žádné ustanovení, které by konkrétně uvádělo obsah opatření, které musí členské státy za tímto účelem přijmout.

26 Při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti přísluší úprava boje proti podvodům v oblasti DPH vnitrostátnímu právnímu řádu členských států na základě zásady procesní autonomie těchto členských států. V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že věcí vnitrostátního právního řádu každého členského státu je zejména to, aby zejména určil orgány příslušné k boji proti podvodům v oblasti DPH a upravil podmínky řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z unijního práva, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných unijním právním řádem (v tomto smyslu viz rozsudky Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, bod 34; Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24; Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17, a ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, bod 35).

27 Je na předkládajícím soudu, aby posoudil slučitelnost vnitrostátních opatření s těmito zásadami s přihlédnutím ke všem okolnostem věci v původním řízení (v tomto smyslu viz rozsudek Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 30). Soudní dvůr však při rozhodování o předběžné otázce může tomuto soudu poskytnout jakoukoliv informaci užitečnou pro tyto účely (v tomto smyslu viz zejména rozsudek Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, bod 30).

28 Zaprvé, pokud jde o zásadu efektivity, je třeba připomenout, že každý případ, kdy vyvstává otázka, zda vnitrostátní procesní ustanovení znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje výkon práv jednotlivci, které jim přiznává unijní právní řád, je třeba analyzovat s přihlédnutím k úloze tohoto ustanovení v rámci řízení jako celku, jeho průběhu a jeho zvláštnostem u různých vnitrostátních orgánů. Z tohoto hlediska je třeba případně zohlednit základní zásady vnitrostátního právního systému, jako například právo na obhajobu, zásadu právní jistoty a řádný průběh řízení (viz rozsudky Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, bod 14, a Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, bod 27).

29 V projednávané věci je třeba uvést, že zvláštní postup stanovený v článku 63 CPPT, na který se vztahuje promlčecí lhůta tří let, je charakterizován předchozím vyslechnutím dotčené osoby ve lhůtě 30 dní, předložením důkazů dotčenou osobou, které považuje za relevantní a získání povolení vedoucího orgánu nebo úředníka, na kterého vedoucí orgánu přenesl pravomoc k uplatnění ustanovení k zamezení obcházení zákona. Mimoto podle tohoto ustanovení musí být přijaté rozhodnutí odůvodněno. Z těchto skutečností vyplývá, že uvedený vnitrostátní postup je pro osou podezřelou z obcházení zákona příznivý, neboť jeho cílem je zaručit dodržování určitých základních práv, zejména práva být vyslechnut.

30 Zadruhé, pokud jde o zásadu rovnocennosti, je třeba připomenout, že dodržování této zásady předpokládá, že dotčené vnitrostátní pravidlo se použije bez rozdílu na žaloby, které jsou založeny na porušení unijního práva, i na žaloby založené na porušení vnitrostátního práva, mají-li podobný předmět a důvody (viz rozsudek Littlewoods Retail a další, EU:C:2012:478, bod 31).

31 Co se týče věci v původním řízení, nelze, jak vyplývá z úvah uvedených v bodě 29 tohoto rozsudku, vyloučit, že dodržování zásady rovnocennosti vyžaduje použití zvláštního postupu, pokud je osoba povinná k dani podezřelá z podvodu v oblasti DPH.

32 V každém případě s ohledem na poznatky předložené Soudnímu dvoru vnitrostátním soudem, není patrné, že použití vnitrostátního postupu stanoveného v článku 63 CPPT je samo o sobě v rozporu s cílem boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním, uznaným judikaturou uvedenou v bodě 19 tohoto rozsudku.

33 Kromě toho, i když musí účinné splnění tohoto cíle zajistit vnitrostátní zákonodárce, nic to nemění na tom, že vnitrostátní zákonodárce je v této souvislosti povinen dodržovat požadavky na účinnou soudní ochranu práv, která vyplývají jednotlivcům z unijního práva, jež je zaručena článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (v tomto smyslu viz rozsudek Banif Plus Bank, C-472/11, C-472/11, EU:C:2013:88, bod 29 a citovaná judikatura).

34 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět v tom smyslu, že směrnice 2006/112 musí být vykládaná v tom smyslu, že nebrání předchozímu a povinnému použití takového vnitrostátního správního postupu, jako je postup stanovený v článku 63 CPPT, pokud má daňová správa podezření na existenci praktiky, jíž je obcházen zákon.

K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání předchozímu a povinnému použití takového vnitrostátního správního postupu, jako je postup stanovený v článku 63 zákoníku daňového řízení (Código de Procedimento e de Processo Tributário), pokud má správce daně podezření na existenci praktiky, jíž je obcházen zákon.

Podpisy.