Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

12. februar 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — moms — direktiv 2006/112/EF — fradrag for indgående afgift — transaktioner, der udgør misbrug — national skatteret — særlig national procedure i tilfælde af mistanke om, at der foreligger misbrug på afgiftsområdet — principperne om effektivitet og ækvivalens«

I sag C-662/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 4. december 2013, indgået til Domstolen den 13. december 2013, i sagen:

Surgicare – Unidades de Saúde SA

mod

Fazenda Pública,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe (refererende dommer), og dommerne J. Malenovský og M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Surgicare – Unidades de Saúde SA ved advogado R. Barreira

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, R. Laires og M. Rebelo, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved P. Guerra e Andrade og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: portugisisk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Surgicare – Unidades de Saúde SA (herefter »Surgicare«) og Fazenda Pública (skattemyndighed) vedrørende sidstnævntes afslag på tilbagebetaling af indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er erlagt af Surgicare, med den begrundelse, at selskabet har misbrugt sin fradragsret.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

4 Direktivets artikel 342 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger vedrørende retten til at fradrage momsen for at undgå, at de afgiftspligtige videreforhandlere, der berøres af en af de i afdeling 2 omhandlede ordninger, opnår uberettigede fordele eller lider uberettigede tab.«

Portugisisk ret

5 Lei Geral Tributária (den almindelige skattelov) vedtaget ved lovdekret nr. 398/98 af 17. december 1998 fastsætter skatteordningens grundlæggende principper, de skattepligtiges garantier og skattemyndighedernes beføjelser. Lovens artikel 38, som har overskriften »Retsakters og retlige transaktioners manglende effekt«, bestemmer følgende:

»1. Den omstændighed, at retlige transaktioner ikke har nogen effekt, er ikke til hinder for afgiftspålæggelse på det tidspunkt, hvor denne skal finde sted i henhold til lovgivningen, for så vidt som de pågældende transaktioner allerede har haft de forventede økonomiske virkninger for de berørte parter.

2. Retsakter og retlige transaktioner, som gennem kunstige eller svigagtige midler og ved at misbruge de retlige procedurer, der er til rådighed, hovedsageligt eller primært tilsigter at nedsætte, udelukke eller forsinke skat, der ville have været skyldig for omstændigheder, retsakter eller retlige transaktioner med samme økonomiske formål, eller at opnå skattefordele, der ikke ville være blevet ydet, helt eller delvist, uden anvendelse af disse midler, er uden virkninger i skattemæssig sammenhæng. Der foretages følgelig beskatning i overensstemmelse med de regler, der ville finde anvendelse i mangel af de pågældende retsakter eller retlige transaktioner, og de berørte personer må ikke drage fordel af de pågældende skattefordele.«

6 Código de Procedimento e de Processo Tributário (lov om proces og skattesager, herefter »CPPT«) er vedtaget med lovdekret nr. 433/99 af 26. oktober 1999 og trådt i kraft den 1. januar 2000. Lovens artikel 63, som har overskriften »Anvendelse af bestemmelser mod misbrug«, var i den udgave, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, affattet således:

»1. Betalingen af afgifter i henhold til en bestemmelse mod misbrug, der er fastsat i love og andre afgiftsregler, sker efter indledning af en særlig procedure.

2. I henhold til denne lov betragtes retsregler, som fastslår, at kontrakter eller retsakter, hvis indgåelse eller gennemførelse er forbundet med åbenbar misbrug af retsregler, som indebærer unddragelse eller nedsættelse af afgifter, som ellers ville være skyldige, ikke har virkning i forhold til skattemyndighederne, som værende bestemmelser mod misbrug.

3. Den procedure, der er nævnt i stk. 2, kan indledes inden for tre år efter handlingens gennemførelse eller indgåelsen af den retlige forretning, som er genstand for bestemmelserne mod misbrug.

4. Anvendelse af bestemmelser mod misbrug forudsætter en forudgående høring af den afgiftspligtige person i overensstemmelse med det ved lov fastsatte.

5. Retten til at blive hørt udøves inden for 30 dage efter underretningen til den afgiftspligtige person ved anbefalet brev.

6. Inden for den i stk. 5 nævnte frist kan den afgiftspligtige person fremlægge de beviser, han finder relevante.

7. Anvendelsen af bestemmelserne mod misbrug skal, når bestemmelserne i stykkerne ovenfor er overholdt, ske efter godkendelse fra tjenestens øverste leder eller af en ansat, til hvem denne beføjelse er uddelegeret.

8. Bestemmelserne mod misbrug finder ikke anvendelse på tilfælde, hvor den afgiftspligtige person har anmodet skattemyndighederne om en bindende forhåndsbesked om de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for denne anvendelse, og skattemyndighederne ikke har svaret inden for en frist på seks måneder.

9. Medmindre andet er fastsat ved lov skal begrundelsen for den i stk. 7 omhandlede beslutning indeholde følgende:

a) en beskrivelse af den indgåede retlige forretning eller den udførte retlige handling og dens egentlige økonomiske karakter

b) en angivelse af oplysninger, som beviser, at det eneste eller det afgørende formål med indgåelsen af den retlige forretning eller udøvelsen af den retlige handling var at undgå den afgiftspålæggelse, som kræves af en forretning eller handling med tilsvarende økonomisk karakter

c) beskrivelse af de forretninger og handlinger, som har tilsvarende økonomisk formål som de reelt indgåede eller udførte, samt angivelse af de afgiftsbestemmelser, der finder anvendelse.

10. Den i stk. 7 omtalte godkendelse kan gøres til genstand for selvstændigt søgsmål.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Surgicare er et portugisisk selskab, hvis virksomhed for det første består i konstruktion, drift og administration af behandlingscentre, som tilhører selskabet eller offentlige eller private tredjepartsenheder, og for det andet ydelse af almene lægefaglige og kirurgiske tjenesteydelser, assistance i hjemmet og ambulatorisk behandling, diagnosticerings- og behandlingsvirksomhed og andre former for virksomhed, der er knyttet til eller supplerer disse aktiviteter.

8 I perioden fra 2003 til 2007 lod Surgicare opføre en hospitalsenhed på en grund, der tilhørte virksomheden, og udstyrede den med medicinsk udstyr. I løbet af den periode, hvor hospitalet blev opført og installeret, foretog Surgicare ikke nogen afgiftspligtige transaktioner, hvorfor selskabet havde opsparet moms-kredit.

9 Efter opførelsen af hospitalet overlod Surgicare med virkning fra den 1. juli 2007 driften heraf til Clínica Parque dos Poetas SA, et selskab, som havde samme aktionærer og tilhørte samme virksomhedskoncern som Surgicare, nemlig koncernen Espírito Santo Saúde.

10 Efter denne afståelse, som virksomheden betragtede som en momspligtig transaktion, foretog Surgicare i den afgift, der skyldtes Trésor for leje opkrævet fra erhververen, fradrag af den moms, der var pålagt erhvervelsen af varer og tjenesteydelser i forbindelse med opførelsen og installationen af hospitalet. Selskabet benyttede som delvist afgiftspligtig person metoden om egentlig tilknytning på alle brugte varer og tjenesteydelser.

11 Fazenda Pública foretog en skattekontrol med Surgicares aktiviteter i perioden 2005-2007 og fastslog, at selskabets udnyttelse af retten til tilbagebetaling af moms var udtryk for misbrug. Ifølge myndigheden havde afståelsen af driften til et selskab, som var oprettet af samme koncern med henblik herpå, alene til formål at give Surgicare mulighed for efterfølgende at begrunde, at der var ret til fradrag for den indgående moms under opførelsen og indretningen af bygningen, skønt selskabet ikke havde kunnet drage fordel af denne ret, hvis det selv havde drevet hospitalet, eftersom denne aktivitet er momsfritaget. Fazenda Pública meddelte følgelig i 2010 selskabet et betalingspålæg for den moms, som Surgicare uberettiget havde fradraget i regnskabsårene 2005-2007 forhøjet med morarenter, dvs. et samlet beløb på 1 762 111,04 EUR.

12 Surgicare anfægtede dette betalingspålæg ved Tribunal Tributário de Lisboa (skatteret i Lisabon), idet det anførte, at denne retsakt var ugyldig som følge af dels, at Fazenda Pública ikke havde anvendt den obligatoriske særlige procedure efter CPPT's artikel 63, dels, at den omhandlede adfærd ikke var udtryk for misbrug.

13 Ved dom af 25. oktober 2012 frifandt denne ret Fazenda Pública. Surgucare har appelleret denne dom til den forelæggende ret.

14 Denne ret er af den opfattelse, at Fazenda Pública skal indlede proceduren i CPPT's artikel 63, når den har mistanke om, at der foreligger et misbrug. Retten har imidlertid rejst tvivl ved om denne procedure skal følges i betragtning af, at momsordningen udspringer af EU-retten.

15 Det er på denne baggrund, at Supremo Tribunal Administrativo (den øverste forvaltningsdomstol) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I et tilfælde, hvor skattemyndighederne mistænker, at der foreligger misbrug, hvis formål er at opnå momstilbagebetaling, og hvor portugisisk ret foreskriver en obligatorisk forudgående procedure, som finder anvendelse på misbrug inden for skatter og afgifter, skal denne procedure anses for ikke at kunne finde anvendelse inden for momsområdet, eftersom denne afgift er af fællesskabsretlig oprindelse?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

16 Den portugisiske regering har principalt gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse åbenlyst ikke kan antages til realitetsbehandling, fordi den forelæggende ret for det første ikke har angivet de bestemmelser eller regler i EU-retten, hvis fortolkning der anmodes om, og for det andet ikke har redegjort for grundene til, at den har rejst tvivl om foreneligheden af den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse med EU-retten, og for det tredje har gengivet to forskellige versioner af CPPT's artikel 63, skønt ingen af de to er relevante med henblik på vurderingen af de faktiske omstændigheder i hovedsagen. CPPT's artikel 63 er i øvrigt en bestemmelse af rent intern karakter, som hverken tilsigter at gengive eller at gennemføre nogen EU-retlig regel, hvorfor Domstolen ikke har kompetence til inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse at træffe afgørelse om ordlyden, indholdet eller rækkevidden af denne nationale bestemmelse.

17 Hvad for det første angår den manglende præcisering af, hvilke EU-retlige bestemmelser der anmodes om en fortolkning af, bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis, at når et præjudicielt spørgsmål blot generelt henviser til EU-retten uden at nævne, hvilke bestemmelser heri der sigtes til, tilkommer det Domstolen på grundlag af samtlige elementer, som er angivet af den forelæggende ret, og navnlig forelæggelsesafgørelsens begrundelse, at uddrage, hvilke bestemmelser i EU-retten der kræver en fortolkning i betragtning af sagens genstand (jf. i denne retning domme Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, præmis 6 og 7, og Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, præmis 26).

18 Det fremgår imidlertid klart af forelæggelsesafgørelsen, at spørgsmålet tilsigter at afgøre, om EU-retten vedrørende moms, og særligt bestemmelserne i denne ret vedrørende bekæmpelse af momssvig, er til hinder for, at der i national ret fastlægges en administrativ procedure, som skattemyndighederne er forpligtede til at anvende, når de har mistanke om, at der foreligger et skattesvig.

19 Det bemærkes i denne forbindelse, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i EU-direktiverne om moms (jf. domme Gemeente Leusden og Holin Groep, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 76, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 36, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 50, og Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 35).

20 I overensstemmelse med artikel 273 i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne træffe de foranstaltninger, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Hvad bl.a. angår retten til momsfradrag har medlemsstaterne i henhold til samme direktivs artikel 342 beføjelse til at træffe foranstaltninger for at undgå, at de afgiftspligtige opnår uberettigede fordele eller lider uberettigede tab.

21 For så vidt angår den omstændighed, at den forelæggende ret ikke skulle have præciseret grundene til, at den har rejst tvivl om foreneligheden af national ret med EU-retten, skal det for det andet bemærkes, at den forelæggende ret for Domstolen har fremlagt parternes argumenter, hvoraf denne tvivl klart fremgår. Hvad angår den omstændighed, at besvarelsen af det forelagte spørgsmål er nødvendig for løsningen af tvisten i hovedsagen, har den forelæggende ret anført, at hvis Domstolen skulle konkludere, at den nationale procedure er forenelig med EU-retten, er det ikke nødvendigt at undersøge, om der kunne fastslås et misbrug under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder.

22 Hvad for det tredje angår den hævdede fejlagtige gengivelse af den nationale lovgivning i forelæggelsesafgørelsen bemærkes, at det tilkommer Domstolen at tage hensyn til de relevante faktiske omstændigheder og retsregler, således som fastlagt af den forelæggende ret. Fastlæggelsen af den tidsmæssigt anvendelige nationale lovgivning er et spørgsmål om fortolkning af national lovgivning, som ikke henhører under Domstolens kompetence i forbindelse med en anmodning om præjudiciel

afgørelse (jf. dom Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, præmis 29 og 41). Følgelig skal det forelagte spørgsmål besvares i lyset af den version af CPPT's artikel 63, som ifølge den forelæggende ret fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

23 Det følger af det foregående, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

24 Med det forelagte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 er til hinder for en forudgående og obligatorisk anvendelse af en national, administrativ procedure som den, der er fastsat i CPPT's artikel 63, i et tilfælde, hvor skattemyndigheden har mistanke om, at der foreligger misbrug.

25 Skønt direktiv 2006/112 i overensstemmelse med den i denne doms præmis 19 nævnte retspraksis giver medlemsstaterne beføjelser til at vedtage de nødvendige foranstaltninger for at sikre en korrekt opkrævning af afgifter og undgå svig, fastsætter den ikke nogen bestemmelser, som konkret præciserer indholdet af de foranstaltninger, der skal træffes af medlemsstaterne med henblik herpå.

26 I mangel af EU-lovgivning på området henhører gennemførelsen af bekæmpelsen af momssvig under medlemsstaternes interne retsorden i henhold til princippet om disses procesautonomi. Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens faste praksis, at det tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente myndigheder til bekæmpelse af momssvig og fastsætte de processuelle regler til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, idet disse regler dog ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og idet de heller ikke i praksis må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. i denne retning domme Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, præmis 34, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 24, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 17, og ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, præmis 35).

27 Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere foreneligheden af de nationale foranstaltninger med disse principper, idet den herved skal tage samtlige omstændigheder i hovedsagen i betragtning (jf. i denne retning dom Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 30). Domstolen kan imidlertid, når den træffer præjudiciel afgørelse, forsyne den forelæggende ret med fortolkningsbidrag i denne henseende (jf. i denne retning bl.a. dom Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, præmis 30).

28 Hvad for det første angår effektivitetsprincippet bemærkes, at hvert enkelt tilfælde, hvor der opstår spørgsmål om, hvorvidt en national processuel bestemmelse gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for borgerne at påberåbe sig de rettigheder, der er tillagt dem ved EU-retten, skal bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure, herunder dens forløb og dens særlige kendetegn, for de forskellige nationale instanser. Under denne synsvinkel skal der i givet fald tages hensyn til de principper, der ligger til grund for den nationale retspleje, såsom beskyttelsen af retten til forsvar, retssikkerhedsprincippet og princippet om en hensigtsmæssig sagsbehandling (jf. domme Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, præmis 14, og Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, præmis 27).

29 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at den særlige procedure fastsat i CPPT's artikel 63, som er underlagt en forældelsesfrist på tre år, er karakteriseret ved en forudgående høring af den pågældende person inden for en frist på 30 dage, personens fremlæggelse af de beviser, han finder relevante, og opnåelsen af en godkendelse fra tjenestens øverste leder eller af en ansat, til hvem denne beføjelse er uddelegeret, til at anvende bestemmelserne mod misbrug. I henhold til bestemmelsen skal den afgørelse, der træffes, endvidere være begrundet. Det fremgår af disse forhold, at den pågældende

nationale procedure er til gavn for den person, der mistænkes for at have begået retsmisbrug, for så vidt som den tilsigter at sikre overholdelsen af visse grundlæggende rettigheder, bl.a. retten til at blive hørt.

30 Hvad for det andet angår ækvivalensprincippet skal det bemærkes, at overholdelsen af dette princip forudsætter, at den omhandlede nationale regel finder anvendelse uden forskel på søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af EU-retten, og søgsmål, der vedrører tilsidesættelse af national ret, og hvor sagsgenstanden og søgsmålsgrundlaget er de samme (jf. dom Littlewoods Retail m.fl., EU:C:2012:478, præmis 31).

31 Hvad angår hovedsagen kan det, som det fremgår af bemærkningerne i denne doms præmis 29, ikke udelukkes, at overholdelsen af ækvivalensprincippet nødvendiggør anvendelsen af den særlige procedure, når den afgiftspligtige mistænkes for momssvig.

32 Henset til de forhold, der er fremlagt for Domstolen af den forelæggende ret, ses det under alle omstændigheder ikke, at anvendelsen af den nationale procedure i CPPT's artikel 63 i sig selv går imod formålet med bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug som anerkendt i den retspraksis, der henvises til i denne doms præmis 19.

33 Skønt den effektive gennemførelse af dette formål skal sikres af den nationale lovgiver, forholder det sig i øvrigt ikke desto mindre således, at lovgiver i denne henseende er forpligtet til at overholde kravene til en effektiv domstolsbeskyttelse af rettigheder, som borgerne udleder af EU-retten, således som den er sikret ved artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (jf. i denne retning dom Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

34 Henset til samtlige ovennævnte bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en forudgående og obligatorisk anvendelse af en national, administrativ procedure som den, der er fastsat i CPPT's artikel 63, i et tilfælde, hvor skattemyndigheden har mistanke om, at der foreligger misbrug.

Sagens omkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en forudgående og obligatorisk anvendelse af en national, administrativ procedure som den, der er fastsat i artikel 63 i Código de Procedimento e de Processo Tributário (lov om proces og skattesager), i et tilfælde, hvor skattemyndigheden har mistanke om, at der foreligger misbrug.

Underskrifter