Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

12. veljače 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – Transakcije koje predstavljaju zlouporabu – Nacionalno porezno zakonodavstvo – Poseban nacionalni postupak u slučaju sumnje u vezi s poreznom zlouporabom – Načela djelotvornosti i ekvivalentnosti“

U predmetu C-662/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), odlukom od 4. prosinca 2013., koju je Sud zaprimio 13. prosinca 2013., u postupku

Surgicare - Unidades de Saúde SA

protiv

Fazenda Pública,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, J. Malenovský i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Laires kao i M. Rebelo, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, P. Guerra e Andrade i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: portugalski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Surgicare – Unidades de Saúde SA (u daljnjem tekstu: Surgicare) i Fazende Pública (porezne uprave) o odbijanju povrata poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je društvo Surgicare platilo u prethodnoj fazi zbog toga što je ono zlouporabilo svoje pravo na odbitak.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 273. stavak 1. Direktive 2006/112 predviđa:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.“

4 U skladu s člankom 342. te direktive:

„Države članice mogu poduzimati mjere koje se odnose na pravo odbitka poreza na dodanu vrijednost, kako bi se osiguralo da oporezivi preprodavatelji, obuhvaćeni posebnim odredbama iz Odjeljka 2., ne uživaju neopravdane prednosti ili da ne trpe neopravdane gubitke.“

Portugalsko pravo

5 Opći porezni zakon (Lei Geral Tributária), usvojen Dekretom br. 398/98 od 17. prosinca 1998., utvrđuje temeljna načela poreznog sustava, osiguranja poreznih obveznika i ovlasti porezne uprave. Njegov članak 38., naslovljen „Nepostojanje učinaka pravnih transakcija i akata“, određuje:

„1. Nepostojanje učinaka pravnih transakcija ne sprečava oporezivanje u vrijeme kada do njega zakonski treba doći pod uvjetom da su te transakcije već proizvele očekivane gospodarske učinke za zainteresirane osobe.

2. Nemaju učinka u okviru oporezivanja akti ili pravne transakcije čiji je cilj bitno ili načelno umjetnim sredstvima ili prijevarom i zlouporabom raspoloživih pravnih oblika smanjivanje, isključenje ili prijenos poreza koji se moraju platiti za činjenice, akte ili pravne transakcije koje imaju gospodarski cilj, ili neodobreno stjecanje poreznih olakšica, u cijelosti ili djelomično, a da pritom ta sredstva nisu korištena. Oporezivanje se stoga izvršava u skladu s pravilima koja se primjenjuju u slučaju nepostojanja navedenih akata ili pravnih transakcija i zainteresirane osobe ne stječu predmetne porezne olakšice.“

6 Zakon o poreznom postupku i poreznim sporovima (Código de Procedimento e de Processo Tributário, u daljnjem tekstu: CPPT) usvojen je Dekretom br. 433/99 od 26. listopada 1999. i stupio je na snagu 1. siječnja 2000. Njegov članak 63., naslovljen „Primjena odredbi o sprečavanju zlouporabe“, u verziji koja se primjenjuje na činjenične okolnosti glavnog postupka, glasi kako slijedi:

„1. Plaćanje poreza na temelju svake odredbe o sprečavanju zlouporabe koja je predviđena u zakonicima i drugim poreznim zakonima podvrgnuto je pokretanju posebnog postupka.

2. U svrhu ovog zakona, smatraju se odredbama o sprečavanju zlouporabe pravna pravila koja proglašavaju ugovore ili pravne akte ništavim pred poreznom upravom čije je sklapanje ili izvršenje zahvaćeno očitom zlouporabom prava, čije su posljedice ukidanje ili smanjivanje porezne obveze koja bi inače bila dospjela.

3. Postupak iz prethodnog stavka može se otvoriti u roku od tri godine od dana izvršenja akta ili sklapanja ugovora na koji se primjenjuju odredbe o sprečavanju zlouporabe.

4. Primjena odredbi o sprečavanju zlouporabe podvrgnuta je prethodnom saslušanju poreznog obveznika pod uvjetima koje predviđa taj zakon.

5. Pravo biti saslušan izvršava se u roku od 30 dana od dana kad je upućena obavijest preporučenim pismom poreznom obvezniku.

6. Porezni obveznik može podnijeti dokaze koje smatra relevantnim u roku predviđenom u prethodnom stavku.

7. Primjena odredbi o sprečavanju zlouporabe obvezno je podvrgnuta, pod uvjetom da su odredbe iz prethodnih stavaka poštovane, prethodnoj suglasnosti voditelja službe ili službenika kojem je delegirana takva nadležnost.

8. Odredbe o sprečavanju zlouporabe ne primjenjuju se ako je porezni obveznik zahtijevao od porezne uprave obvezujuće informacije o činjenicama koje su bile povod postupka i ako porezna uprava nije odgovorila na taj zahtjev u roku od šest mjeseci.

9. Osim ako zakonom nije drukčije određeno, obrazloženje odluke iz stavka 7. sadržava:

a) opis sklopljenog ugovora ili izvršenog pravnog akta i njihovu stvarnu gospodarsku narav;

b) navođenje dokaza da je sklapanje ugovora ili izvršenje akta bilo isključivo ili poglavito namijenjeno izbjegavanju plaćanja poreza koji bi se morao platiti da je ugovor ili akt imao takvu gospodarsku narav;

c) opis ugovora ili akata koji imaju istovrsnu gospodarsku narav kao oni koji su stvarno sklopljeni ili izvršeni kao i relevantne odredbe koje se na njih primjenjuju.

10. Suglasnost iz stavka 7. ovog članka može biti predmet samostalnog upravnog postupka.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 Društvo Surgicare je društvo osnovano u skladu s portugalskim pravom čije se djelatnosti sastoje od, s jedne strane, izgradnje, iskorištavanja i upravljanja javnim ili privatnim zdravstvenim ustanovama, u njegovom vlasništvu ili vlasništvu trećih osoba, i, s druge strane, pružanja općih medicinskih i kirurških usluga, kućne i ambulantne njege kao i povezanih i komplementarnih dijagnostičkih i terapijskih djelatnosti.

8 U razdoblju između 2003. i 2007. godine društvo Surgicare izgradilo je i opremilo medicinskim materijalom bolničku ustanovu na zemljištu u svojem vlasništvu. Tijekom razdoblja izgradnje i opremanja bolničke ustanove društvo Surgicare nije obavljalo oporezive transakcije tako da je akumuliralo porezni kredit na osnovi PDV-a.

9 Nakon izgradnje bolničke ustanove, društvo Surgicare je prenijelo njegovo iskorištavanje, računajući od 1. srpnja 2007., društvu Clínica Parque dos Poetas SA, koje ima iste dioničare i pripada istoj grupi društava kao i Surgicare, tj. grupi Espírito Santo Saúde.

10 Nakon tog prijenosa, koji je ono smatralo transakcijom koja podliježe PDV-u, društvo Surgicare odbilo je od poreza dugovanog ministarstvu financija na temelju naknade naplaćene primatelju PDV koji se odnosi na stjecanje robe i usluga za izgradnju i opremanje bolničke ustanove. Primijenilo je metodu stvarne uporabe stečene robe i usluga u svojstvu mješovitog poreznog obveznika.

11 Fazenda Pública izvršila je porezni nadzor nad djelatnostima društva Surgicare za razdoblje od 2005. do 2007. godine i odlučila da je navedeno društvo počinilo zlouporabu prava na povrat PDV-a. Prema mišljenju te uprave, prijenos iskorištavanja društvu koje je osnovano za tu svrhu od strane iste grupe društava imao je isključivi cilj omogućiti društvu Surgicare da *a posteriori* opravda pravo na odbitak PDV-a koji je platilo u prethodnoj fazi prilikom izgradnje i uređenja nekretnine, a koje nije moglo ostvariti to pravo da je samo iskorištavalo tu bolničku ustanovu jer je ta djelatnost izuzeta iz PDV-a. Slijedom toga, Fazenda Pública mu je tijekom 2010. godine dostavila rješenje o naplati PDV-a u odnosu na PDV koji je zlouporabom odbilo društvo Surgicare za porezno razdoblje od 2005. do 2007. godine, uvećano za zakonske kamate, u ukupnom iznosu od 1 762 111,04 eura.

12 Društvo Surgicare osporavalo je to porezno rješenje pred Tribunal Tributário de Lisboa (porezni sud u Lisabonu) smatrajući da je obrazloženje takve odluke nezakonito u tome da, kao prvo, Fazenda Pública nije primijenila poseban obvezan postupak iz članka 63. CPPT-a i, kao drugo, nije postojala zlouporaba prava.

13 Presudom od 25. listopada 2012. taj sud odbio je tužbu kao neosnovanu. Društvo Surgicare podnijelo je žalbu protiv te presude pred sudom koji je uputio zahtjev.

14 Surgicare smatra da Fazenda Pública, kada sumnja u zlouporabu, mora pokrenuti postupak iz članka 63. CPPT-a. Međutim, ono se pita mora li se taj postupak provoditi s obzirom na to da sustav PDV-a ima svoje izvorište u pravu Unije.

15 U tim je okolnostima Supremo Tribunal Administrativo (visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„U kontekstu u kojem porezna uprava sumnja da postoji zlouporaba u svrhu povrata PDV-a i kada portugalsko pravo predviđa obvezni prethodni postupak koji se primjenjuje u slučaju zlouporabe u poreznim stvarima, treba li smatrati da taj postupak nije primjenjiv u području PDV-a, s obzirom na to da je on podrijetlom porez Zajednice?“

O prethodnom pitanju

Dopuštenost

16 Portugalska vlada navodi, najprije, da je zahtjev za prethodnu odluku očito nedopušten jer sud koji je uputio zahtjev, kao prvo, nije naveo odredbe ili pravila prava Unije čije tumačenje traži, kao drugo, nije objasnio razloge zašto sumnja u usklađenost pravila nacionalnog prava iz glavnog postupka s pravom Unije i, kao treće, podnosi dvije različite verzije članka 63. CPPT-a premda nijedna nije

relevantna za ocjenu činjeničnih okolnosti u pitanju u glavnom postupku. Osim toga, članak 63. CPPT-a odredba je isključivo unutarnjega karaktera čiji cilj nije reproduciranje niti prenošenje nijednog pravila prava Unije tako da Sud u okviru prethodnog postupka nije nadležan izjasniti se o smislu, sadržaju ili dosegu takve odredbe nacionalnog prava.

17 Što se tiče, kao prvo, nedostatka navođenja odredbi prava Unije čije se tumačenje traži, valja podsjetiti da, prema sudskoj praksi Suda, kad se prethodno pitanje ograničava na upućivanje na pravo Unije a da pritom ne spominje odredbe tog prava na koje upućuje, na Sudu je da iz ukupnosti elemenata koje mu je podnio sud koji je uputio zahtjev, a posebice iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, odabere odredbe prava Unije koje je potrebno tumačiti s obzirom na predmet glavnog spora (vidjeti u tom smislu presude Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, t. 6. i 7. kao i Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, t. 26.).

18 Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje jasno proizlazi da je cilj toga pitanja odrediti je li pravo Unije o PDV-u, a osobito odredbe tog prava koje se odnose na borbu protiv utaje PDV-a, protivno uvođenju upravnog postupka unutarnjeg prava koji je porezna uprava dužna primijeniti kad sumnja u postojanje zlouporabe u poreznim stvarima.

19 Valja u tom smislu podsjetiti da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba cilj koji direktive Unije o PDV-u prepoznaju i potiču (vidjeti presude Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 76.; Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 71.; R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 36.; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, t. 50. i Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 35.).

20 Stoga, u skladu s člankom 273. Direktive 2006/112, države članice mogu propisati i druge mjere koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju. Kad je riječ, među ostalim, o pravu na odbitak PDV-a, države članice su na temelju članka 342. te direktive ovlaštene predvidjeti mehanizme koji omogućavaju da porezni obveznici ne uživaju neopravdane prednosti ili da ne trpe neopravdane gubitke.

21 Kao drugo, što se tiče toga da sud koji je uputio zahtjev nije naveo razloge zašto sumnja u usklađenost pravila nacionalnog prava s pravom Unije, valja istaknuti da je navedeni sud predočio Sudu argumente stranaka koji su istaknuli te sumnje. Kada je riječ o potrebi odgovora na ishod spora u glavnom predmetu, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku navodi da ako bi Sud zaključio da je taj nacionalni postupak usklađen s pravom Unije, više ne bi trebalo ispitati može li se zloupotreba utvrditi u okolnostima predmeta u glavnom postupku.

22 Što se tiče, kao treće, navodnog nepreciznog navođenja nacionalnog zakonodavstva u zahtjevu za prethodnu odluku, valja podsjetiti da je na Sudu da uzme u obzir činjenični i pravni kontekst, kako ga je odredio sud koji je uputio zahtjev. Naime, određivanje nacionalnog zakonodavstva koje se primjenjuje *ratione temporis* čini pitanje tumačenja nacionalnog prava koje nije obuhvaćeno nadležnošću Suda u okviru zahtjeva za prethodnu odluku (vidjeti presudu Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, t. 29. i 41.). Stoga valja odgovoriti na postavljeno pitanje s obzirom na verziju članka 63. CPPT-a koja je bila, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, primjenjiva u vrijeme kad su nastale činjenice u glavnom postupku.

23 Iz prethodno navedenoga proizlazi da je ovaj zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

Meritum

24 Sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se Direktiva 2006/112 prethodnoj i obveznoj primjeni nacionalnog upravnog postupka, kakva je predviđena u članku 63. CPPT-a, u slučaju kada porezna uprava sumnja u postojanje zlouporabe.

25 Premda Direktiva 2006/112 ovlašćuje države članice, sukladno navedenoj sudskoj praksi u točki 19. ove presude, da usvoje potrebne mjere da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju, ona ne sadrži odredbu koja konkretno precizira sadržaj mjera koje države članice u tu svrhu trebaju poduzeti.

26 U nedostatku zakonodavstva Unije u tim stvarima, provedbu borbe protiv utaje u vezi s PDV-om uređuje unutarnji pravni poredak država članica na temelju načela njihove procesne autonomije. U tom smislu, iz stalne sudske prakse Suda proizlazi da je na unutarnjem pravnom poretku svake države članice, među ostalim, da odredi nadležna tijela za borbu protiv utaje PDV-a i donese postupovna pravila za osiguranje zaštite prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije, pod uvjetom da takva pravila nisu manje povoljna od onih koja uređuju slične situacije unutarnje naravi (načelo ekvivalentnosti) i da ne onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja se dodjeljuju pravnim poretkom Zajednice (načelo djelotvornosti) (vidjeti u tom smislu presude Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, t. 34.; Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, t. 24.; Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, t. 17. i ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, t. 35.).

27 Na sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku jest da ocijeni usklađenost nacionalnih mjera s tim načelima s obzirom na sve okolnosti predmeta u glavnom postupku (vidjeti u tom smislu presudu Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 30.). Međutim, prilikom odlučivanja o prethodnom pitanju, Sud mu može pružiti korisne upute u tom smislu (vidjeti, među ostalim, u tom smislu presudu Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, t. 30.).

28 Što se tiče, kao prvo, načela djelotvornosti, valja podsjetiti da svaki slučaj u kojem se postavi pitanje onemogućuje li neka nacionalna procesnopravna odredba ili pretjerano otežava ostvarivanje prava koja porezni obveznik izvodi iz pravnog poretka Unije treba ispitati uzimajući u obzir položaj te odredbe u cjelokupnom postupku, tijek postupka i njegove posebnosti pred različitim nacionalnim tijelima. U tom pogledu, valja uzeti u obzir načela na kojima se temelji nacionalni pravni sustav, kao što su zaštita prava na obranu te načela pravne sigurnosti i dobrog odvijanja postupka (vidjeti presude Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, t. 14. i Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, t. 27.).

29 U ovom slučaju valja istaknuti da poseban postupak iz članka 63. CPPT-a za koji je propisan zastarni rok od tri godine karakterizira prethodno saslušanje dotične osobe u roku od 30 dana, podnošenje dokaza koje ona smatra relevantnima i dobivanje suglasnosti voditelja službe ili službenika kojemu je on delegirao nadležnost za primjenu odredbi o sprečavanju zlouporabe. Nadalje, sukladno toj odredbi, donesena odluka treba biti obrazložena. Iz tih elemenata proizlazi da je navedeni nacionalni postupak povoljan za osobu za koju se sumnja da je počinila zlouporabu prava, s obzirom na to da on ima za cilj zajamčiti poštovanje određenih temeljnih prava, između ostalog i prava biti saslušan.

30 Što se tiče, kao drugo, načela ekvivalentnosti, valja podsjetiti na to da poštovanje toga načela pretpostavlja da se nacionalna odredba u pitanju primjenjuje bez razlikovanja pravnih sredstava koja se temelje na povredi prava Unije i onih koja se temelje na nepoštovanju unutarnjeg prava, a koja imaju slične predmete i ciljeve (vidjeti presudu Littlewoods Retail i dr., EU:C:2012:478, t. 31.).

31 U predmetu u glavnom postupku, kao što proizlazi iz razmatranja u točki 29. ove presude, ne može se isključiti da je za poštovanje načela ekvivalentnosti potrebna primjena posebnog postupka kad je porezni obveznik osumnjičen za utaju PDV-a.

32 U svakom slučaju, s obzirom na elemente koje je nacionalni sud podnio Sudu, ne čini se da je primjena nacionalnog postupka iz članka 63. CPPT-a, sama po sebi, protivna cilju borbe protiv eventualne utaje, izbjegavanja poreza i zlouporabe, koji je priznala sudska praksa navedena u točki 23. ove presude.

33 Nadalje, iako nacionalni zakonodavac mora osigurati učinkovitu provedbu toga cilja, on je također u tom smislu dužan poštovati zahtjeve učinkovite sudske zaštite prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije, kako je zajamčena člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (vidjeti u tom smislu presudu Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

34 S obzirom na sva prethodna razmatranja, valja odgovoriti na postavljeno pitanje tako da Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da se ona ne protivi prethodnoj i obveznoj primjeni nacionalnog upravnog postupka, kakav je predviđen u članku 63. CPPT-a, u slučaju kada porezna uprava sumnja u postojanje zlouporabe.

Troškovi

35 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se ona ne protivi prethodnoj i obveznoj primjeni nacionalnog upravnog postupka, kakav je predviđen u članku 63. Zakona o poreznom postupku i poreznim sporovima (Código de Procedimento e de Processo Tributário), u slučaju kada porezna uprava sumnja u postojanje zlouporabe.

Potpisi