ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

12 februari 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Aftrek van de voorbelasting — Handelingen die misbruik vormen — Nationaal belastingrecht — Bijzondere nationale procedure in geval van vermoedens dat sprake is van fiscaal misbruik — Beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid”

In zaak C-662/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) bij beslissing van 4 december 2013, ingekomen bij het Hof op 13 december 2013, in de procedure

Surgicare – Unidades de Saúde SA

tegen

Fazenda Pública,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe (rapporteur), kamerpresident, J. Malenovský en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

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

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, R. Laires en M. Rebelo als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Guerra e Andrade en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Portugees.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in een geding tussen Surgicare – Unidades de Saúde SA (hierna: „Surgicare") en de Fazenda Pública (belastingadministratie) betreffende de weigering van deze laatste om de door Surgicare betaalde voorbelasting (hierna: „btw") terug te betalen omdat zij misbruik zou hebben gemaakt van haar recht op aftrek.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding."

4 Artikel 342 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen maatregelen treffen betreffende het recht op aftrek van de btw om te voorkomen dat de belastingplichtige wederverkopers op wie een van de in afdeling 2 vastgestelde regelingen van toepassing is, ongerechtvaardigde voordelen genieten, dan wel ongerechtvaardigde schade lijden."

Portugees recht

5 De algemene belastingwet (Lei Geral Tributária), die is vastgesteld bij decreto-lei nr. 398/98 van 17 december 1998, omschrijft de algemene beginselen van het belastingsysteem en bepaalt over welke garanties de belastingplichtigen beschikken en welke bevoegdheden de belastingadministratie heeft. Artikel 38 van deze wet, met als opschrift „Onverbindendheid van rechtshandelingen en juridische transacties", bepaalt:

„1. Het onverbindende karakter van juridische transacties staat niet in de weg aan de heffing van belasting op het ogenblik waarop deze wettelijk verschuldigd wordt, voor zover deze transacties reeds de door de belanghebbenden beoogde economische gevolgen hebben gesorteerd.

2. Rechtshandelingen of juridische transacties die in wezen of hoofdzakelijk beogen, via kunstgrepen of bedrieglijke middelen en rechtsmisbruik de belastingen die verschuldigd zijn voor feiten, rechtshandelingen of juridische transacties met hetzelfde economische doel te verminderen, uit te sluiten of uit te stellen of fiscale voordelen te verkrijgen die niet of slechts gedeeltelijk zouden worden toegekend indien die middelen niet waren aangewend, zijn onverbindend, zodat de belasting wordt geheven overeenkomstig de regels die zouden gelden indien die rechtshandelingen of juridische transacties niet hadden plaatsgevonden, en de betrokkenen deze fiscale voordelen niet genieten."

6 Het wetboek fiscaal procesrecht (Código de Procedimento e de Processo Tributário; hierna: „CPPT") is vastgesteld bij decreto-lei nr. 433/99 van 26 oktober 1999 en is in werking getreden op 1 januari 2000. Artikel 63 ervan, met als opschrift „Toepassing van antimisbruikbepalingen", luidde in de versie die van toepassing was op de feiten van het hoofdgeding als volgt:

„1. Belastingen die zijn gebaseerd op de in de belastingwetboeken en -wetten vervatte antimisbruikbepalingen kunnen slechts worden geheven indien daartoe een bijzondere procedure is ingeleid.

2. Voor de toepassing van dit wetboek worden als antimisbruikbepalingen beschouwd alle rechtsvoorschriften volgens welke juridische transacties of rechtshandelingen die ertoe leiden dat de belastingen die anders verschuldigd zouden zijn, worden ontweken of lager uitvallen, geen gevolgen sorteren ten aanzien van de belastingadministratie wanneer sprake is van kennelijk rechtsmisbruik.

3. De in het vorige lid bedoelde procedure kan worden ingeleid binnen een termijn van drie jaar nadat de handeling of de juridische transactie waarop de antimisbruikbepalingen van toepassing zijn, is verricht.

4. De antimisbruikbepalingen kunnen pas worden toegepast nadat de belastingplichtige overeenkomstig de bepalingen van de wet is gehoord.

5. Het recht om te worden gehoord wordt uitgeoefend binnen een termijn van 30 dagen nadat de belastingplichtige hiervan bij aangetekende brief in kennis is gesteld.

6. Binnen de in het vorige lid genoemde termijn kan de belastingplichtige de bewijzen overleggen die hij relevant acht.

7. Voor de toepassing van de antimisbruikbepalingen moet eerst, na inachtneming van de vorige leden, toestemming worden verleend door het hoofd van de dienst of door de ambtenaar aan wie deze bevoegdheid is gedelegeerd.

8. De antimisbruikbepalingen zijn niet van toepassing indien de belastingplichtige de belastingadministratie om bindende inlichtingen heeft verzocht met betrekking tot de feiten waarop deze haar besluit heeft gebaseerd, en de belastingadministratie niet binnen een termijn van zes maanden heeft geantwoord.

9. Behoudens andersluidende wettelijke bepalingen bevat de motivering van het in lid 7 genoemde besluit:

a) een beschrijving van de juridische transactie of de rechtshandeling en van de werkelijke economische aard ervan;

b) de vermelding van de elementen waaruit blijkt dat de transactie of de handeling als enig of doorslaggevend doel had de belasting te vermijden die verschuldigd zou zijn indien een uit economisch oogpunt soortgelijke transactie of handeling zou zijn verricht;

c) een beschrijving van de transacties of handelingen die vanuit economisch oogpunt overeenstemmen met die welke daadwerkelijk zijn verricht, en van de hierop toepasselijke bepalingen.

10. Tegen de in lid 7 van dit artikel bedoelde toestemming kan een afzonderlijk beroep in rechte worden ingesteld."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Surgicare is een vennootschap naar Portugees recht die zich bezighoudt met de bouw, de exploitatie en het beheer van aan haarzelf of aan – openbare of particuliere – derden toebehorende gezondheidsinstellingen. Voorts verstrekt zij algemene medische en chirurgische diensten, thuiszorg en ambulante zorg en verricht zij diagnostische en therapeutische activiteiten en hiermee samenhangende of aanvullende activiteiten.

8 In de periode van 2003 tot 2007 heeft Surgicare op een van haar terreinen een ziekenhuis laten oprichten, dat zij met medische apparatuur heeft uitgerust. Tijdens de bouw en de inrichting van het ziekenhuis heeft Surgicare geen belastbare handelingen verricht, zodat zij btw-krediet heeft opgebouwd.

9 Na de bouw van het ziekenhuis heeft Surgicare per 1 juli 2007 de exploitatie ervan overgedragen aan Clínica Parque dos Poetas SA, een vennootschap die dezelfde aandeelhouders heeft en tot dezelfde vennootschapsgroep behoort als Surgicare, namelijk de groep Espírito Santo Saúde.

10 Na deze overdracht, die Surgicare als een btw-plichtige handeling beschouwde, heeft zij de btw op de aankoop van de goederen en diensten die verband hielden met de bouw en de inrichting van het ziekenhuis afgetrokken van de aan de schatkist verschuldigde belasting over de door de overnemer betaalde huur. Zij heeft als gemengd belastingplichtige de methode van het werkelijke gebruik van de ontvangen goederen en diensten toegepast.

11 De Fazenda Pública heeft de activiteiten van Surgicare voor de periode van 2005 tot en met 2007 aan een fiscale controle onderworpen en is tot de conclusie gekomen dat deze vennootschap misbruik had gemaakt van haar recht op btw-aftrek. Volgens haar beoogde de overdracht van de exploitatie aan een vennootschap die door dezelfde vennootschapsgroep met dat doel was opgericht, enkel Surgicare achteraf de mogelijkheid te bieden aan te tonen dat zij recht had op aftrek van de voorbelasting die tijdens de bouw en de inrichting van het gebouw was betaald, terwijl zij dat recht niet had kunnen genieten indien zij dat ziekenhuis zelf had geëxploiteerd, aangezien die activiteit van btw is vrijgesteld. Bijgevolg heeft de Fazenda Pública Surgicare in 2010 een naheffingsaanslag doen toekomen voor de btw die zij ten onrechte had afgetrokken in de periode van 2005 tot en met 2007, vermeerderd met verwijlintresten, dat wil zeggen voor een totaalbedrag van 1 762 111,04 EUR.

12 Surgicare heeft deze naheffingsaanslag betwist voor het Tribunal Tributário de Lisboa (fiscale rechtbank te Lissabon). Zij betoogde dat deze aanslag onwettig was omdat de Fazenda Pública niet de verplichte specifieke procedure van artikel 63 CPPT had toegepast en omdat de betrokken praktijken geen misbruik inhielden.

13 Bij vonnis van 25 oktober 2012 heeft deze rechterlijke instantie dit beroep ongegrond verklaard. Surgicare heeft tegen dat vonnis beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

14 Deze laatste is van oordeel dat de Fazenda Pública de procedure van artikel 63 CPPT moet inleiden wanneer zij vermoedt dat misbruik is gepleegd. Zij vraagt zich evenwel af of deze procedure moet worden gevolgd, gelet op het feit dat het btw-stelsel zijn oorsprong vindt in het Unierecht.

15 In die omstandigheden heeft de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste administratief rechtscollege) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet de voorafgaande procedure die volgens het Portugese recht moet worden gevolgd wanneer sprake is van fiscaal misbruik, gelet op de communautaire oorsprong van de btw niet-toepasselijk worden geacht op btw-gebied wanneer de belastingadministratie vermoedt dat sprake is van misbruik dat erop gericht is teruggaaf van btw te verkrijgen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid

16 De Portugese regering betoogt primair dat het verzoek om een prejudiciële beslissing kennelijk niet-ontvankelijk is omdat de verwijzende rechter ten eerste niet aangeeft welke bepalingen of regels van Unierecht hij uitgelegd wil zien, ten tweede niet verklaart waarom hij twijfelt aan de verenigbaarheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regel van nationaal recht met het Unierecht en, ten derde, twee verschillende versies van artikel 63 CPPT aanhaalt, terwijl geen van beide relevant is voor de beoordeling van de feiten die aan het hoofdgeding ten grondslag liggen. Bovendien is artikel 63 CPPT een zuiver interne bepaling die niet beoogt enige regel van Unierecht over te nemen of om te zetten, zodat het Hof niet bevoegd is om in het kader van een prejudiciële procedure uitspraak te doen over de strekking, de inhoud of de draagwijdte van deze bepaling van nationaal recht.

17 Wat in de eerste plaats het verwijt betreft dat niet nauwkeurig is aangegeven welke bepalingen van Unierecht dienen te worden uitgelegd, zij herinnerd aan de rechtspraak van het Hof dat, wanneer een prejudiciële vraag alleen naar het gemeenschapsrecht verwijst zonder de bedoelde bepalingen ervan te vermelden, het Hof uit alle door de nationale rechter verschafte gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de bepalingen van gemeenschapsrecht dient af te leiden die, gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging behoeven (zie in die zin arresten Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, punten 6 en 7, en Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, punt 26).

18 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt duidelijk dat de prejudiciële vraag ertoe strekt te vernemen of de Unierechtelijke regels inzake btw, en met name de bepalingen die betrekking hebben op de bestrijding van btw-fraude, eraan in de weg staan dat het nationale recht een administratieve procedure voorschrijft die de belastingadministratie dient te volgen wanneer zij vermoedt dat sprake is van fiscaal misbruik.

19 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door de btw-richtlijnen van de Unie is erkend en wordt gestimuleerd (zie arresten Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, EU:C:2004:263, punt 76; Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71; R., C-285/09, EU:C:2010:742, punt 36; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punt 50, en Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 35).

20 Zo kunnen de lidstaten volgens artikel 273 van richtlijn 2006/112 de maatregelen nemen die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen. Wat met name het recht op aftrek van de btw betreft, kunnen de lidstaten krachtens artikel 342 van deze richtlijn mechanismen instellen waarmee kan worden voorkomen dat de belastingplichtigen ongerechtvaardigde voordelen genieten dan wel ongerechtvaardigde schade lijden.

21 Wat in de tweede plaats het verwijt betreft dat de verwijzende rechter niet heeft gepreciseerd waarom hij twijfels heeft over de verenigbaarheid van het nationale recht met het recht van de Unie, moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter de argumenten van de partijen heeft uiteengezet waaruit deze twijfels naar voren komen. Wat de vraag betreft of een antwoord noodzakelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding, zet de verwijzende rechter uiteen dat, indien het Hof tot de conclusie zou komen dat deze nationale procedure verenigbaar is met het Unierecht, niet meer zou hoeven te worden onderzocht of in de omstandigheden van het hoofdgeding sprake is van misbruik.

22 Wat in de derde plaats het verwijt betreft dat de nationale wettelijke regeling onjuist is weergeven in de verwijzingsbeslissing, zij eraan herinnerd dat het Hof acht moet slaan op de feitelijke en juridische context zoals die door de verwijzende rechter is omschreven. De vaststelling van de nationale wetgeving die ratione temporis van toepassing is, is immers een kwestie van uitlegging van het

nationale recht, waartoe het Hof niet bevoegd is in het kader van een prejudiciële verwijzing (zie arrest Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punten 29 en 41). Bijgevolg moet bij de beantwoording van de gestelde vraag worden uitgegaan van de versie van artikel 63 CPPT die volgens de verwijzende rechter ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing was.

23 Uit het voorgaande volgt dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk is.

Ten gronde

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 in de weg staat aan de verplichte voorafgaande toepassing van een nationale administratieve procedure, zoals die waarin artikel 63 CPPT voorziet, indien de belastingadministratie vermoedt dat misbruik is gepleegd.

25 De lidstaten kunnen weliswaar volgens de in punt 19 van dit arrest genoemde rechtspraak op grond van richtlijn 2006/112 de noodzakelijke maatregelen nemen om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, maar deze richtlijn bepaalt niet concreet welke inhoudelijke maatregelen de lidstaten daartoe dienen te nemen.

26 Bij ontbreken van een Unieregeling ter zake valt de bestrijding van btw-fraude krachtens het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten onder hun nationale recht. Dienaangaande blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof dat het een aangelegenheid van het nationale recht van elke lidstaat is om onder meer de autoriteiten aan te wijzen die bevoegd zijn om btw-fraude te bestrijden, en de regels vast te stellen voor de procedures die ertoe strekken de rechten te beschermen die de justitiabelen aan het recht van de Unie ontlenen, met dien verstande dat die regels niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie in die zin arresten Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punt 34; Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punt 24; Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punt 17, en ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punt 35).

27 Het staat aan de verwijzende rechter om met inachtneming van alle omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de nationale maatregelen verenigbaar zijn met deze beginselen (zie in die zin arrest Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 30). Het Hof kan hem evenwel in zijn uitspraak op het verzoek om een prejudiciële beslissing alle mogelijke nuttige aanwijzingen in dat verband verstrekken (zie in die zin met name arrest Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, punt 30).

28 Wat in de eerste plaats het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat ieder geval waarin de vraag rijst of een nationale procedureregel het voor de justitiabelen onmogelijk of uiterst moeilijk maakt om de rechten uit te oefenen die zij aan de rechtsorde van de Unie ontlenen, moet worden onderzocht rekening houdend met de plaats van die regel in de gehele procedure voor de verschillende nationale instanties en met het verloop en de bijzondere kenmerken van die procedure. In dat verband moet rekening worden gehouden met de beginselen die aan het nationale gerechtelijke systeem ten grondslag liggen, zoals de bescherming van de rechten van de verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en het goede verloop van de procedure (zie arresten Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, punt 14, en Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, punt 27).

29 In casu moet worden opgemerkt dat de bijzondere procedure van artikel 63 CPPT, die aan een verjaringstermijn van drie jaar is onderworpen, hierdoor wordt gekenmerkt dat de betrokken persoon vooraf, binnen een termijn van 30 dagen, moet worden gehoord, dat hij de bewijzen kan overleggen die hij relevant acht, en dat toestemming moet worden verleend door het hoofd van de dienst of door de ambtenaar aan wie deze de bevoegdheid heeft gedelegeerd om de antimisbruikbepalingen toe te passen. Bovendien moet het vastgestelde besluit volgens deze bepaling met redenen omkleed zijn. Uit

deze elementen blijkt dat deze nationale procedure gunstig is voor de persoon die ervan wordt verdacht rechtsmisbruik te hebben gepleegd, aangezien zij beoogt te garanderen dat bepaalde fundamentele rechten, waaronder het recht om te worden gehoord, in acht worden genomen.

30 Wat in de tweede plaats het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat voor de naleving van dit beginsel vereist is dat de betrokken nationale bepaling zonder onderscheid van toepassing is op vorderingen die zijn gebaseerd op een schending van het Unierecht en vorderingen die zijn gebaseerd op een schending van het nationale recht, voor zover deze vorderingen eenzelfde voorwerp en oorzaak hebben (zie arrest Littlewoods Retail e.a., EU:C:2012:478, punt 31).

31 Zoals blijkt uit de overwegingen in punt 29 van het onderhavige arrest, kan niet worden uitgesloten dat het gelijkwaardigheidsbeginsel in het hoofdgeding vereist dat de bijzondere procedure wordt toegepast wanneer een belastingplichtige van btw-fraude wordt verdacht.

32 Uit de door de nationale rechterlijke instantie aan het Hof verstrekte gegevens blijkt hoe dan ook niet dat de toepassing van de in artikel 63 CPPT vastgestelde nationale procedure op zich indruist tegen het doel, fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken te bestrijden, dat is erkend in de in punt 19 van het onderhavige arrest genoemde rechtspraak.

33 Bovendien neemt het feit dat de nationale wetgever moet verzekeren dat dit doel daadwerkelijk wordt verwezenlijkt, niet weg dat hij zich in dit verband moet houden aan de vereisten van een doeltreffende rechterlijke bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontlenen, zoals gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (zie in die zin arrest Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij niet in de weg staat aan de verplichte voorafgaande toepassing van een nationale administratieve procedure zoals die van artikel 63 CPPT indien de belastingadministratie vermoedt dat misbruik is gepleegd.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staat aan de verplichte voorafgaande toepassing van een nationale administratieve procedure zoals die van artikel 63 van het wetboek fiscaal procesrecht (Código de Procedimento e de Processo Tributário) indien de belastingadministratie vermoedt dat misbruik is gepleegd.

ondertekeningen