HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

12 februarie 2015*

„Trimitere preliminară — TVA — Directiva 2006/112/CE — Deducerea taxei achitate în amonte — Operațiuni care constituie o practică abuzivă — Drept fiscal național — Procedură specială națională în cazul unor suspiciuni privind existența unor practici abuzive în materie fiscală — Principiile efectivității și echivalenței”

În cauza C-662/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin decizia din 4 decembrie 2013, primită de Curte la 13 decembrie 2013, în procedura

**Surgicare – Unidades de Saúde SA**

împotriva

**Fazenda Pública,**

CURTEA (Camera a noua),

compusă din doamna K. Jürimäe (raportor), președinte de cameră, domnii J. Malenovský și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Laires, precum și de M. Rebelo, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de P. Guerra e Andrade și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: portugheza.

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Surgicare – Unidades de Saúde SA (denumită în continuare „Surgicare”), pe de o parte, și Fazenda Pública (administrația fiscală), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a rambursa taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitată în amonte de Surgicare pentru motivul că aceasta ar fi abuzat de dreptul său de deducere.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

4 Potrivit articolului 342 din această directivă:

„Statele membre pot adopta măsuri privind dreptul de deducere pentru a se asigura că acei comercianți persoane impozabile supuși regimului special în conformitate cu secțiunea 2 nu beneficiază de avantaje nejustificate sau nu suportă prejudicii nejustificate.”

### *Dreptul portughez*

5 Legea fiscală generală (Lei Geral Tributária), adoptată prin Decretul-lege nr. 398/98 din 17 decembrie 1998, stabilește principiile fundamentale ale sistemului fiscal, garanțiile contribuabilului și prerogativele administrației fiscale. Articolul 38 din această lege, intitulat „Lipsa efectelor actelor și operațiunilor juridice”, prevede:

„1. Lipsa efectelor operațiunilor juridice nu împiedică impunerea, la momentul la care aceasta trebuie să intervină în mod legal, în măsura în care operațiunile respective au produs deja efectele economice preconizate de persoanele interesate.

2. Sunt lipsite de efecte în cadrul fiscal actele sau operațiunile juridice care urmăresc în mod esențial sau principal, prin mijloace artificiale sau frauduloase și prin abuzul de căi juridice disponibile, reducerea, eliminarea sau amânarea în timp a impozitelor care ar fi datorate pentru fapte, acte sau operațiuni juridice care au aceeași finalitate economică ori obținerea unor avantaje fiscale care nu ar fi acordate, în tot sau în parte, fără utilizarea acestor mijloace. Prin urmare, impunerea este efectuată în conformitate cu normele aplicabile în lipsa actelor sau a operațiunilor juridice menționate, iar persoanele interesate nu beneficiază de avantajele fiscale respective.”

6 Codul de procedură și de contencios fiscal (Código de Procedimento e de Processo Tributário, denumit în continuare „CPPT”) a fost adoptat prin Decretul-lege nr. 433/99 din 26 octombrie 1999 și a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2000. În versiunea aplicabilă împrejurărilor de fapt din cauza principală, articolul 63 din acesta, intitulat „Aplicarea dispozițiilor anti-abuz”, a avut următorul cuprins:

„1. Stabilirea impozitelor în temeiul oricăror dispoziții anti-abuz prevăzute în coduri și alte legi fiscale este condiționată de inițierea unei proceduri specifice.

2. În sensul prezentului cod, prin dispoziții anti-abuz se înțelege normele legale care declară lipsite de efecte, în raport cu administrația fiscală, contractele sau actele juridice a căror încheiere sau executare este afectată de un abuz de drept vădit având drept consecință anularea sau reducerea impozitului care, în caz contrar, ar fi datorat.

3. Procedura prevăzută la alineatul precedent poate fi inițiată în termen de trei ani de la îndeplinirea actului sau de la încheierea contractului care face obiectul aplicării dispozițiilor anti-abuz.

4. Aplicarea dispozițiilor anti-abuz este supusă audierii prealabile a contribuabilului, în condițiile prevăzute de lege.

5. Dreptul de a fi ascultat este exercitat în termen de 30 de zile de la notificarea contribuabilului prin scrisoare recomandată.

6. În termenul prevăzut la alineatul precedent, contribuabilul poate prezenta elementele de probă pe care le consideră relevante.

7. În măsura în care sunt aplicate dispozițiile prevăzute în alineatele precedente, aplicarea dispozițiilor anti-abuz este condiționată în mod obligatoriu de autorizația prealabilă emisă de superiorul ierarhic din cadrul serviciului sau de funcționarul căruia i s-a delegat această competență.

8. Dispozițiile anti-abuz nu sunt aplicabile în cazurile în care contribuabilul a solicitat administrației fiscale informații obligatorii referitoare la situația de fapt care a determinat-o să le aplice, iar administrația fiscală nu a răspuns la această solicitare în termen de șase luni.

9. Cu excepția unor dispoziții legale contrare, motivarea deciziei menționate la alineatul 7 cuprinde:

a) descrierea contractului încheiat sau a actului juridic îndeplinit și a naturii economice reale a acestuia;

b) indicarea elementelor care demonstrează că prin încheierea contractului sau prin îndeplinirea actului s-a urmărit în mod exclusiv sau principal evitarea impunerii aferente unui contract sau unui act având o natură economică echivalentă;

c) descrierea contractelor sau a actelor având o natură economică echivalentă celor încheiate sau îndeplinite efectiv, precum și a dispozițiilor relevante care li se aplică.

10. Autorizația prevăzută la alineatul 7 al acestui articol poate face obiectul unei acțiuni separate în contencios administrativ.”

## Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 Surgicare este o societate de drept portughez ale cărei activități constau, pe de o parte, în construirea, în exploatarea și în gestionarea de centre de sănătate care îi aparțin sau aparțin unor entități terțe, publice sau private, și, pe de altă parte, în furnizarea de servicii medicale și chirurgicale generale, de îngrijire la domiciliu și în ambulatoriu, precum și în servicii de diagnosticare și terapeutice și în servicii conexe sau complementare.

8 În cursul anilor 2003-2007, Surgicare a construit o unitate spitalicească pe un teren ce îi aparținea și a înzestrat-o cu echipament medical. În perioada efectuării construcției și a punerii în funcțiune a unității spitalicești, Surgicare nu a efectuat operațiuni impozabile, astfel încât a acumulat credite de TVA.

9 După construirea unității spitalicești, Surgicare a cedat, începând cu 1 iulie 2007, exploatarea acesteia către Clínica Parque dos Poetas SA, o societate care avea aceiași acționari și care făcea parte din același grup de societăți ca Surgicare, și anume grupul Espírito Santo Saúde.

10 În urma acestei cesiuni, pe care a considerat-o operațiune supusă TVA-ului, Surgicare a dedus, din taxa datorată Trezoreriei cu titlu de chirii percepute de la cesionar, TVA-ul aferent achiziționării bunurilor și a serviciilor referitoare la construcția și la punerea în funcțiune a unității spitalicești. Surgicare a aplicat, în calitate de persoană impozabilă mixtă, metoda utilizării reale a tuturor bunurilor și serviciilor achiziționate.

11 Fazenda Pública a efectuat un control fiscal asupra activităților desfășurate de Surgicare în anii 2005-2007 și a concluzionat că această societate a recurs în mod abuziv la dreptul la rambursarea TVA-ului. Potrivit administrației fiscale, cesiunea exploatării către o societate constituită în acest scop de același grup de societăți avea drept unic obiectiv să permită Surgicare, *a posteriori*, să justifice existența unui drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte cu ocazia construirii și a înzestrării cu echipament a imobilului, deși nu ar fi putut să beneficieze de acest drept dacă ar fi exploatat ea însăși unitatea spitalicească, deoarece această activitate este scutită de TVA. Prin urmare, în cursul anului 2010, Fazenda Pública i-a notificat o înștiințare de plată a TVA-ului dedus în mod abuziv de Surgicare în cursul exercițiilor fiscale din anii 2005-2007, însoțită de dobânzi de întârziere, respectiv un cuantum total de 1 762 111,04 euro.

12 Surgicare a contestat această înștiințare de plată la Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona), considerând că acest act era viciat de nelegalitate pentru motivul, pe de o parte, că Fazenda Pública nu a aplicat procedura specifică obligatorie prevăzută la articolul 63 din CPPT și, pe de altă parte, că practicile în discuție nu erau abuzive.

13 Prin hotărârea din 25 octombrie 2012, această instanță a respins acțiunea ca nefondată. Împotriva acestei decizii, Surgicare a formulat cale de atac la instanța de trimitere.

14 Aceasta din urmă apreciază că Fazenda Pública, atunci când are suspiciuni cu privire la existența unei practici abuzive, trebuie să inițieze procedura prevăzută la articolul 63 din CPPT. Totuși, instanța de trimitere ridică problema dacă această procedură trebuie continuată, având în vedere că sistemul de TVA își are originea în dreptul Uniunii.

15 În aceste împrejurări, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În contextul în care administrația fiscală are suspiciuni cu privire la existența unei practici abuzive prin care se urmărește obținerea rambursării TVA-ului și în care dreptul portughez prevede o procedură prealabilă obligatorie aplicabilă practicilor abuzive în materie fiscală, trebuie să se considere că această procedură nu poate fi aplicată în domeniul TVA-ului, având în vedere originea comunitară a acestei taxe?”

## Cu privire la întrebarea preliminară

### *Cu privire la admisibilitate*

16 Guvernul portughez susține, cu titlu principal, că cererea de decizie preliminară este vădit inadmisibilă întrucât instanța de trimitere, în primul rând, nu menționează dispozițiile și normele din dreptul Uniunii a căror interpretare este solicitată, în al doilea rând, nu explică motivele pentru care are îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea cu dreptul Uniunii a normei din dreptul național în discuție în litigiul principal și, în al treilea rând, prezintă două versiuni diferite ale articolului 63 din CPPT, deși niciuna nu ar fi relevantă pentru aprecierea împrejurărilor de fapt în discuție în procedura principală. În plus, articolul 63 din CPPT ar fi o dispoziție cu caracter pur intern care nu ar urmări nici să reproducă, nici să transpună o anumită normă din dreptul Uniunii, astfel încât, în cadrul procedurii preliminare, Curtea nu ar fi competentă să se pronunțe asupra cuprinsului, a conținutului sau a întinderii acestei dispoziții din dreptul național.

17 În ceea ce privește, în primul rând, lipsa precizării dispozițiilor din dreptul Uniunii a căror interpretare este solicitată, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, atunci când o întrebare preliminară se limitează să facă trimitere la dreptul Uniunii, fără a menționa la care dispoziții din dreptul Uniunii se referă, Curții îi revine obligația de a extrage din toate elementele furnizate de instanța de trimitere și în special din motivarea deciziei de trimitere dispozițiile din dreptul Uniunii a căror interpretare este necesară având în vedere obiectul litigiului (a se vedea în acest sens Hotărârea Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, punctele 6 și 7, precum și Hotărârea Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, punctul 26).

18 Or, din decizia de trimitere rezultă în mod clar că prin această întrebare se solicită să se stabilească dacă dreptul Uniunii în materia TVA-ului, în special dispozițiile din dreptul Uniunii referitoare la combaterea fraudei în materia TVA-ului, se opune instituirii, în dreptul intern, a unei proceduri administrative pe care administrația fiscală trebuie să o aplice atunci când are suspiciuni cu privire la existența unei practici abuzive în materie fiscală.

19 În această privință, trebuie amintit că combaterea fraudei, a evaziunii fiscale și a posibilelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de directivele Uniunii în materia TVA-ului (a se vedea Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 76, Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71, Hotărârea R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 36, Hotărârea Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punctul 50, și Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctul 35).

20 Astfel, conform articolului 273 din Directiva 2006/112, statele membre pot lua măsurile necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea. În ceea ce privește în special dreptul de deducere a TVA-ului, în temeiul articolului 342 din aceeași directivă, statele membre sunt abilitate să prevadă mecanisme care permit să se asigure că persoanele impozabile nu beneficiază de avantaje nejustificate sau nu suportă prejudicii nejustificate.

21 În al doilea rând, în ceea ce privește faptul că instanța de trimitere nu ar fi precizat motivele pentru care are îndoieli referitoare la compatibilitatea dreptului național cu dreptul Uniunii, trebuie să se arate că această instanță a prezentat Curții argumentele părților care exprimă aceste îndoieli. În ceea ce privește necesitatea răspunsului la întrebarea adresată în vederea soluționării litigiului principal, instanța de trimitere arată că, în cazul în care Curtea ar trebui să concluzioneze în sensul compatibilității acestei proceduri naționale cu dreptul Uniunii, nu ar mai fi necesar să se examineze dacă o practică abuzivă ar putea fi constatată în împrejurările din cauza principală.

22 În al treilea rând, în ceea ce privește prezentarea pretins inexactă a reglementării naționale în decizia de trimitere, trebuie amintit că Curtea are obligația să ia în considerare contextul factual și normativ astfel cum este definit de instanța de trimitere. Într-adevăr, stabilirea legislației naționale aplicabile *ratione temporis* constituie o problemă de interpretare a dreptului național care nu intră în competența Curții sesizate în cadrul unei cereri de decizie preliminară (a se vedea Hotărârea Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punctele 29 și 41). Prin urmare, la întrebarea adresată trebuie să se răspundă în lumina versiunii articolului 63 din CPPT care, potrivit instanței de trimitere, era aplicabilă în perioada situației de fapt din litigiul principal.

23 Din cele de mai sus rezultă că prezenta cerere de decizie preliminară este admisibilă.

*Cu privire la fond*

24 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 se opune aplicării prealabile și obligatorii a unei proceduri administrative naționale precum cea prevăzută la articolul 63 din CPPT în cazul în care administrația fiscală are suspiciuni cu privire la existența unei practici abuzive.

25 Deși Directiva 2006/112 autorizează statele membre, în conformitate cu jurisprudența amintită la punctul 19 din prezenta hotărâre, să adopte măsurile necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni evaziunea, aceasta nu prevede nicio dispoziție care să precizeze în mod concret conținutul măsurilor care trebuie luate de statele membre în acest scop.

26 În lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, realizarea combaterii fraudei în materie de TVA se încadrează în domeniul ordinii juridice interne a statelor membre în temeiul principiului autonomiei procedurale a acestora. În această privință, reiese din jurisprudența constantă a Curții că revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru, printre altele, atribuția de a desemna autoritățile competente pentru combaterea fraudei în materie de TVA și de a stabili modalitățile procedurilor destinate să asigure protecția drepturilor care le sunt conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, în măsura în care aceste modalități nu sunt mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și nu fac practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punctul 34, Hotărârea Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punctul 24, Hotărârea Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punctul 17, și Hotărârea ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 35).

27 Este de competența instanței de trimitere să stabilească dacă această situație se regăsește în acțiunea principală, având în vedere ansamblul împrejurărilor din cauza principală (a se vedea în acest sens Hotărârea Littlewoods Retail și alții, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 30). Cu toate acestea, pronunțându-se asupra unei trimiteri preliminare, Curtea poate să îi furnizeze orice indicație utilă în această privință (a se vedea în special în acest sens Hotărârea Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, punctul 30).

28 În ceea ce privește, în primul rând, principiul efectivității, trebuie amintit că fiecare caz în care se ridică problema dacă o dispoziție procedurală națională face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea de către justițiabili a drepturilor care le sunt conferite de ordinea juridică a Uniunii trebuie analizat ținând cont de locul pe care această dispoziție îl ocupă în ansamblul procedurii, de modul în care se derulează și de particularitățile acesteia în fața diverselor instanțe naționale. Din această perspectivă, trebuie să se ia în considerare principiile care stau la baza sistemului jurisdicțional național precum protecția dreptului la apărare, principiul securității juridice și buna desfășurare a procedurii (a se vedea Hotărârea Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, punctul 14, și Hotărârea Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, punctul 27).

29 În speță, trebuie arătat că procedura specială prevăzută la articolul 63 din CPPT, supusă unui termen de prescripție de trei ani, este caracterizată prin audierea prealabilă a persoanei în cauză în termen de 30 de zile, prezentarea de către persoana interesată a elementelor de probă pe care le consideră relevante și obținerea unei autorizații emise de superiorul ierarhic al serviciului sau de funcționarul căruia acesta din urmă i-a delegat competența de aplicare a dispozițiilor anti-abuz. În plus, în conformitate cu această dispoziție, decizia adoptată trebuie să fie motivată. Din aceste elemente rezultă că procedura națională menționată este favorabilă persoanei asupra căreia există suspiciuni că a săvârșit un abuz de drept, întrucât urmărește să garanteze respectarea anumitor drepturi fundamentale, în special dreptul de a fi ascultat.

30 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiul echivalenței, trebuie amintit că respectarea acestui principiu presupune că norma națională în discuție se aplică fără distincție atât acțiunilor întemeiate pe încălcarea dreptului Uniunii, cât și celor întemeiate pe nerespectarea dreptului intern care au un obiect și o cauză asemănătoare (a se vedea Hotărârea Littlewoods Retail și alții, EU:C:2012:478, punctul 31).

31 În ceea ce privește cauza principală, astfel cum rezultă din considerațiile expuse la punctul 29 din prezenta hotărâre, nu se poate exclude ca respectarea principiului echivalenței să necesite aplicarea procedurii speciale atunci când asupra unui contribuabil există suspiciuni privind o fraudă în materia TVA-ului.

32 În orice caz, având în vedere elementele prezentate Curții de instanța națională, nu rezultă că aplicarea procedurii naționale prevăzute la articolul 63 din CPPT se opune, în sine, obiectivului de combatere a fraudei, a evaziunii fiscale și a posibilelor abuzuri, recunoscut de jurisprudența prevăzută la punctul 19 din prezenta hotărâre.

33 În plus, deși aplicarea efectivă a acestui obiectiv trebuie să fie asigurată de legiuitorul național, nu este mai puțin adevărat că, în această privință, el trebuie să respecte cerințele unei protecții jurisdicționale efective a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, astfel cum aceasta este garantată la articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (a se vedea în acest sens Hotărârea Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, punctul 29 și jurisprudența citată).

34 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că nu se opune aplicării prealabile și obligatorii a unei proceduri administrative naționale precum cea prevăzută la articolul 63 din CPPT în cazul în care administrația fiscală are suspiciuni cu privire la existența unei practici abuzive.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

35 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

**Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că nu se opune aplicării prealabile și obligatorii a unei proceduri administrative naționale precum cea prevăzută la articolul 63 din Codul de procedură și de contencios fiscal (Código de Procedimento e de Processo Tributário) în cazul în care administrația fiscală are suspiciuni cu privire la existența unei practici abuzive.**

Semnături