Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 12. februára 2015*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — DPH — Smernica 2006/112/ES — Odpočet dane zaplatenej na vstupe — Plnenia predstavujúce zneužívajúce konanie — Vnútroštátne daňové právne predpisy — Osobitné vnútroštátne konanie v prípade podozrení o zneužívajúcom konaní v daňovej oblasti — Zásady efektivity a ekvivalencie“

Vo veci C-662/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) zo 4. decembra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 13. decembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Surgicare - Unidades de Saúde SA

proti

Fazenda Pública,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory K. Jürimäe (spravodajkyňa), sudcovia J. Malenovský a M. Safjan,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Surgicare – Unidades de Saúde SA, v zastúpení: R. Barreira, advogado,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, R. Laires a M. Rebelo, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: P. Guerra e Andrade a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: portugalčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Surgicare – Unidades de Saúde SA (ďalej len „Surgicare“) a Fazenda Pública (daňová správa), ktorý sa týka odmietnutia Fazenda Pública vrátiť daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú na vstupe zaplatila Surgicare, z dôvodu, že zneužila svoje právo na odpočítanie dane.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 273 prvý odsek smernice 2006/112 stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

4 Podľa článku 342 tejto smernice:

„Členské štáty môžu prijať opatrenia týkajúce sa práva na odpočítanie DPH s cieľom zabezpečiť, aby zdaniteľní obchodníci, ktorých sa týka jedna z úprav ustanovených v oddiele 2, neboli neoprávnene zvýhodnení alebo neutrpeli neoprávnenú ujmu.“

Portugalské právo

5 Všeobecný daňový zákon (Lei Geral Tributária), prijatý zákonným dekrétom č. 398/98 zo 17. decembra 1998, stanovuje základné zásady daňového systému, záruky pre zdaniteľné osoby a právomoci daňových orgánov. Jeho článok 38 s názvom „Neúčinnosť aktov a právnych úkonov“ stanovuje:

„1. Neúčinnosť právnych úkonov nebráni zdaneniu v čase, keď k zdaneniu malo v súlade so zákonom dôjsť, pokiaľ uvedené úkony už vytvorili účastníkmi očakávané ekonomické účinky.

2. Z daňového hľadiska sú neúčinné akty a právne úkony, ktorých základným alebo hlavným cieľom je prostredníctvom umelých alebo podvodných prostriedkov a prostredníctvom zneužitia dostupných právnych prostriedkov zníženie, zrušenie alebo časový presun daní, ktoré sú splatné zo skutočností, aktov alebo právnych úkonov s rovnakým hospodárskym účelom, alebo získanie daňových výhod, ktoré by neboli udelené, v celom rozsahu alebo sčasti, bez použitia týchto prostriedkov. Zdanenie sa teda vykoná v súlade s pravidlami uplatniteľnými za neexistencie uvedených aktov alebo právnych úkonov a dotknuté osoby nemajú nárok na predmetné daňové výhody.“

6 Daňový poriadok (Código de Procedimento e de Processo Tributário, ďalej len „CPPT“) bol prijatý zákonným dekrétom č. 433/99 z 26. októbra 1999 a nadobudol účinnosť 1. januára 2000. Jeho článok 63 s názvom „Uplatnenie ustanovení na zabránenie zneužívaniu“ je vo svojom znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti konania vo veci samej formulované takto:

„1. Na vyúčtovanie daní na základe ktorýchkoľvek ustanovení na zabránenie zneužívaniu uvedených v zákonníkoch a iných daňových zákonoch sa musí začať samostatné konanie.

2. Ustanoveniami na zabránenie zneužívaniu sa na účely tohto zákonníka rozumejú akékoľvek právne normy, ktoré stanovujú neúčinnosť zmlúv alebo právnych úkonov uzavretých alebo uskutočnených s cieľom zjavného zneužitia zákona voči daňovej správe, z ktorých vyplýva vyhýbanie sa daniam, ktoré by inak boli splatné, alebo ich zníženie.

3. Konanie uvedené v predchádzajúcom odseku možno začať v lehote troch rokov od uskutočnenia právneho úkonu alebo uzavretia zmluvy, ktoré sú predmetom uplatnenia ustanovení na zabránenie zneužívaniu.

4. Uplatnenie ustanovení na zabránenie zneužívaniu si vyžaduje, aby bol daňovník vypočutý v súlade so zákonom.

5. Právo byť vypočutý sa vykoná v lehote 30 dní od príslušného upovedomenia daňovníka doporučenou zásielkou.

6. V lehote uvedenej v predchádzajúcom odseku môže daňovník predložiť dôkazy, ktoré považuje za relevantné.

7. Uplatneniu ustanovení na zabránenie zneužívaniu musí nevyhnutne predchádzať – po dodržaní predchádzajúcich odsekov – povolenie vedúceho orgánu alebo úradníka, na ktorého vedúci orgánu preniesol príslušnú právomoc.

8. Ustanovenia na zabránenie zneužívaniu sa neuplatnia, pokiaľ daňovník požiadal daňovú správu o záväznú informáciu o skutočnostiach, ktoré odôvodňujú také uplatnenie, a daňová správa sa nevyjadrila v lehote šiestich mesiacov.

9. Pokiaľ zákon nestanovuje inak, odôvodnenie rozhodnutia uvedeného v odseku 7 obsahuje:

a) opis uzavretej zmluvy alebo uskutočneného právneho úkonu a jeho skutočnej hospodárskej povahy;

b) uvedenie údajov, ktoré preukazujú, že jediným alebo rozhodujúcim účelom uzavretia zmluvy alebo uskutočnenia právneho úkonu bolo vyhnúť sa dani, ktorá by bola splatná v prípade zmluvy alebo právneho úkonu rovnakej hospodárskej povahy;

c) opis zmlúv alebo právnych úkonov, ktoré majú rovnakú hospodársku povahu ako skutočne uzavreté alebo uskutočnené zmluvy a právne úkony, ako aj príslušných ustanovení, ktoré sa na ne vzťahujú.

10. Proti povoleniu uvedenému v odseku 7 tohto článku je prípustná samostatná správna žaloba.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 Surgicare je spoločnosť založená podľa portugalského práva, ktorej činnosťami sú na jednej strane výstavba, prevádzkovanie a správa zdravotných stredísk vo vlastníctve spoločnosti alebo tretích verejnoprávnych, alebo súkromných subjektov a, na strane druhej, poskytovanie všeobecnej lekárskej a chirurgickej starostlivosti, starostlivosti v domácnosti a ambulantnej starostlivosti, ako aj diagnostické a liečebné činnosti, a ďalšie činnosti, ktoré súvisia s uvedenými činnosťami alebo ich dopĺňajú.

8 V období od roku 2003 do roku 2007 Surgicare na pozemku v jej vlastníctve uskutočnila výstavbu zdravotného strediska a zariadila ho zdravotníckym materiálom. Počas obdobia výstavby a zariaďovania zdravotníckeho strediska Surgicare nevykonávala zdaniteľné plnenia, takže naakumulovala pohľadávky na DPH.

9 Po výstavbe zdravotníckeho strediska Surgicare od 1. júla 2007 postúpila jeho prevádzkovanie na spoločnosť Clínica Parque dos Poetas SA, ktorá má tých istých akcionárov a ktorá patrí do tej istej skupiny spoločností ako Surgicare, a to skupiny Espírito Santo Saúde.

10 V nadväznosti na toto postúpenie, ktoré Surgicare považovala za plnenie podliehajúce DPH, si od dane dlžnej voči štátu zo splátok nájomného prijatého od cesionára, Surgicare odpočítala DPH súvisiacu s nadobudnutím tovarov a služieb týkajúcich sa výstavby a zariadenia zdravotníckeho strediska. Ako zmiešaná zdaniteľná osoba uplatnila metódu skutočného účelového určenia všetkých nadobudnutých tovarov a služieb.

11 Fazenda Pública vykonala daňovú kontrolu činností Surgicare v rokoch 2005 až 2007 a prijala záver, že uvedená spoločnosť zneužila právo na vrátenie DPH. Podľa daňovej správy postúpenie prevádzkovania na spoločnosť vytvorenú na tento účel tou istou skupinou spoločností malo za jediný cieľ umožniť Surgicare *a posteriori* odôvodniť existenciu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri výstavbe a zariaďovaní nehnuteľnosti, zatiaľ čo, ak by toto zdravotnícke stredisko prevádzkovala sama, nemohla by využiť toto právo, pretože táto činnosť je oslobodená od DPH. V dôsledku toho jej Fazenda Pública v priebehu roka 2010 doručila platobný výmer na DPH, odpočítanú zo strany Surgicare v priebehu účtovných období rokov 2005 až 2007, spôsobom zneužívajúcim právo, spolu s úrokmi z omeškania, teda v celkovej sume 1 762 111,04 eura.

12 Surgicare napadla tento platobný výmer pred Tribunal tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci v Lisabone), pričom uvádzala názor, že tento akt je nezákonný z dôvodu, že na jednej strane Fazenda Pública neuplatnila povinné osobitné konanie stanovené v článku 63 CPPT a na druhej strane, predmetné konanie nebolo zneužitím práva.

13 Rozsudkom z 25. októbra 2012 uvedený súd zamietol žalobu ako nedôvodnú. Surgicare podala voči tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

14 Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania zastáva názor, že ak má Fazenda Pública podozrenie o zneužívajúcom konaní, musí začať konanie stanovené v článku 63 CPPT. Pýta sa však, či sa toto konanie musí viesť, keďže prameňom systému DPH je právo Únie.

15 Za týchto okolností Supremo Tribunal Administrativo (Najvyšší správny súd) rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa v prípade, ak má daňová správa podozrenie o zneužívajúcom správaní spočívajúcom v dosiahnutí vrátenia DPH a portugalské právo stanovuje, že v prípade zneužitia v daňovej oblasti sa povinne uplatní predbežné konanie, vychádzať z toho, že uvedené konanie sa nemôže uplatniť v oblasti DPH, keďže táto daň má základ v práve Spoločenstva?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

16 Portugalská vláda v prvom rade uvádza, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je zjavne neprípustný z dôvodov, že vnútroštátny súd po prvé neuvádza ustanovenia alebo právne predpisy Únie, výklad ktorých sa žiada, po druhé nevysvetľuje dôvody, pre ktoré má pochybnosti týkajúce sa zlučiteľnosti vnútroštátneho právneho predpisu, sporného v konaní vo veci samej, s právom Únie, a po tretie uvádza dve rôzne znenia článku 63 CPPT, hoci žiadne z dvoch nie je relevantné na účely posúdenia skutkových okolností konania vo veci samej. Okrem toho článok 63 CPPT je ustanovením

s čisto internou povahou, ktoré nemá za cieľ reprodukovať ani prebrať akýkoľvek právny predpis Únie, takže Súdny dvor nie je príslušný vysloviť sa v rámci prejudiciálneho konania k zneniu, obsahu alebo dosahu tohto ustanovenia vnútroštátneho práva.

17 Pokiaľ ide po prvé o absenciu spresnenia ustanovení práva Únie, ktorých výklad sa žiada, treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora v prípade, ak prejudiciálna otázka odkazuje iba na právo Únie bez toho, aby uvádzala ustanovenia tohto práva, ktorých sa týka, je vecou Súdneho dvora, aby zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania, zistil ustanovenia práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu (pozri v tomto zmysle rozsudky Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, body 6 a 7, ako aj Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, bod 26).

18 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne vyplýva, že táto otázka sa týka určenia, či právo Únie v oblasti DPH, a najmä ustanovenia tohto práva týkajúce sa boja proti podvodom s DPH, bránia zavedeniu do vnútroštátneho práva správneho konania, ktoré musí daňová správa uplatniť, ak má podozrenie o zneužívajúcom konaní v daňovej oblasti.

19 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicami Únie v oblasti DPH (pozri rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 76; Halifax a i., 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 Podľa článku 273 smernice 2006/112, členské štáty môžu prijať opatrenia potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Pokiaľ ide najmä o právo na odpočet DPH, členské štáty môžu na základe článku 342 tej istej smernice zaviesť mechanizmy, ktoré umožnia zabezpečiť, aby zdaniteľné osoby neboli neoprávnene zvýhodnené alebo neutrpeli neoprávnenú ujmu.

21 Po druhé, pokiaľ ide o skutočnosť, že vnútroštátny súd nespresnil dôvody, pre ktoré má pochybnosti o zlučiteľnosti vnútroštátneho práva s právom Únie, treba poznamenať, že uvedený súd predložil Súdnemu dvoru tvrdenia účastníkov konania, ktoré tieto pochybnosti jasne ukazujú. Pokiaľ ide o potrebu odpovede na položenú otázku na rozhodnutie vo veci samej, vnútroštátny súd uvádza, že pokiaľ by Súdny dvor prijal záver o zlučiteľnosti tohto vnútroštátneho procesného postupu s právom Únie, nebolo by už potrebné skúmať, či za okolností konania vo veci samej bolo možné konštatovať zneužívanie.

22 Pokiaľ ide po tretie o údajne nepresné uvedenie vnútroštátnej právnej úpravy v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, treba pripomenúť, že Súdnemu dvoru prináleží, aby zohľadnil skutkový a právny kontext, ako je vymedzený v rozhodnutí vnútroštátneho súdu. Určenie vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej *ratione temporis* je totiž otázkou výkladu vnútroštátneho práva, ktorá nepatrí do právomoci Súdneho dvora rozhodujúceho v rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania (pozri rozsudok Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, body 29 a 41). Preto treba odpovedať na položenú otázku vzhľadom na znenie článku 63 CPPT, ktoré je podľa vnútroštátneho súdu časovo uplatniteľné na skutkový stav v konaní vo veci samej.

23 Z uvedeného vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

O veci samej

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či smernica 2006/112 bráni predchádzajúcemu a povinnému uplatneniu vnútroštátneho správneho konania, ako je konanie, ktoré sa uvádza v článku 63 CPPT, v prípade, ak daňová správa má podozrenie o zneužívajúcom konaní.

25 Hoci smernica 2006/112 splnomocňuje členské štáty v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 19 tohto rozsudku, prijať opatrenia potrebné na zabezpečenie riadneho výberu dane a predchádzanie daňovým podvodom, neuvádza žiadne ustanovenie spresňujúce konkrétne obsah opatrení, ktoré majú členské štáty na tento účel prijať.

26 Pri neexistencii právnej úpravy Únie v tejto oblasti zavedenie boja proti podvodom s DPH patrí do vnútroštátneho právneho poriadku členských štátov v zmysle zásady ich procesnej autonómie. V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil najmä orgány príslušné na boj s podvodmi s DPH a upravil procesné podmienky na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie, za predpokladu, že takéto podmienky jednak nie sú menej výhodné ako procesné podmienky upravujúce podobné vnútroštátne situácie (zásada ekvivalencie) a jednak nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (pozri v tomto zmysle 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 Vnútroštátnemu súdu prináleží so zreteľom na všetky okolnosti konania vo veci samej posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnych opatrení s týmito zásadami (pozri v tomto zmysle rozsudok Littlewoods Retail a i., C-591/10, EU:C:2012:478, bod 30). Súdny dvor, ktorý rozhoduje o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, je príslušný na to, aby vnútroštátnemu súdu poskytol všetky užitočné informácie (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, bod 30).

28 Pokiaľ ide po prvé o zásadu efektivity, treba pripomenúť, že každý prípad, v ktorom vzniká otázka, či vnútroštátne procesné ustanovenie znemožňuje alebo nadmerne sťažuje uplatňovanie práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie, sa musí skúmať s prihliadnutím na postavenie tohto ustanovenia v celom konaní, na priebeh konania a jeho osobitosti na rôznych stupňoch vnútroštátnych súdov. Z tohto hľadiska treba vziať do úvahy zásady, ktoré sú základom vnútroštátneho súdneho systému, akými sú ochrana práva na obhajobu, zásada právnej istoty a riadny priebeh konania (pozri rozsudky Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, bod 14, a Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, bod 27).

29 V prejednávanej veci treba poznamenať, že osobitné konanie stanovené v článku 63 CPPT, podliehajúce trojročnej premlčacej dobe, sa vyznačuje tým, že dotknuté osoby sa predbežne vypočujú v lehote 30 dní a predkladajú dôkazy, ktoré považujú za relevantné, a vedúci orgánu alebo úradník, na ktorého vedúci orgánu preniesol príslušnú právomoc, vydáva povolenie na uplatnenie ustanovení na zabránenie zneužívaniu. Okrem toho podľa uvedeného ustanovenia musí byť prijaté rozhodnutie odôvodnené. Z týchto skutočností vyplýva, že uvedené vnútroštátne konanie je pre osobu podozrievanú zo spáchania zneužitia práva priaznivé, keďže má za cieľ zaručiť dodržanie určitých základných práv, najmä práva byť vypočutý.

30 Pokiaľ ide po druhé o zásadu ekvivalencie, treba pripomenúť, že dodržanie tejto zásady predpokladá, že predmetné vnútroštátne pravidlo sa bude uplatňovať nezávisle od toho, či žaloby, ktoré majú podobný predmet a dôvody, sú založené na porušení práva Únie alebo na porušení vnútroštátneho práva (pozri rozsudok Littlewoods Retail a i., EU:C:2012:478, bod 31).

31 Pokiaľ ide o konanie vo veci samej, ako vyplýva z úvah uvedených v bode 29 tohto rozsudku, nemožno vylúčiť, že dodržanie zásady ekvivalencie si vyžaduje uplatnenie osobitného postupu, pokiaľ je daňovník podozrievaný z podvodu s DPH.

32 V každom prípade vzhľadom na informácie poskytnuté Súdnemu dvoru vnútroštátnym súdom sa nezdá, že by uplatňovanie vnútroštátneho konania stanoveného v článku 63 CPPT samo osebe smerovalo proti cieľu boja s daňovými podvodmi, daňovými únikmi a prípadnými zneužitiami, uznanému judikatúrou uvedenou v bode 19 tohto rozsudku.

33 Okrem toho, hoci uskutočnenie tohto cieľa by malo byť zabezpečené vnútroštátnym zákonodarcom, skutočnosťou zostáva, že vnútroštátny zákonodarca je v tejto súvislosti povinný dodržiavať požiadavky na účinnú súdnu ochranu práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie, tak ako je garantovaná článkom 47 Charty základných práv Európskej únie (pozri v tomto zmysle rozsudok Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, bod 29 a citovanú judikatúru).

34 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať, že smernica 2006/112 sa má vykladať tak, že nebráni predchádzajúcemu a povinnému uplatneniu vnútroštátneho správneho konania, akým je konanie, ktoré sa uvádza v článku 63 CPPT, v prípade, ak má daňová správa podozrenie o zneužívajúcom konaní.

O trovách

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať tak, že nebráni predchádzajúcemu a povinnému uplatneniu vnútroštátneho správneho konania, akým je konanie, ktoré sa uvádza v článku 63 Daňového poriadku (Código de Procedimento e de Processo Tributário), v prípade, ak má daňová správa podozrenie o zneužívajúcom konaní.

Podpisy