Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 12. februarja 2015*

„Predhodno odločanje — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Odbitek vstopnega davka — Transakcije, ki pomenijo zlorabo — Nacionalno davčno pravo — Posebni nacionalni postopek v primeru suma zlorab na davčnem področju — Načeli učinkovitosti in enakovrednosti“

V zadevi C-662/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska) z odločbo z dne 4. decembra 2013, ki je prispela na Sodišče 13. decembra 2013, v postopku

Surgicare – Unidades de Saúde SA

proti

Fazenda Pública,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi K. Jürimäe (poročevalka), predsednica senata, J. Malenovský in M. Safjan, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

— za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, R. Laires in M. Rebelo, agenti,

— za Evropsko komisijo P. Guerra e Andrade in L. Lozano Palacios, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: portugalščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Surgicare – Unidades de Saúde SA (v nadaljevanju: Surgicare) in Fazenda Pública (davčna uprava) zaradi zavrnitve slednje, da vrne vstopni davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je družba Surgicare plačala, z obrazložitvijo, da naj bi ta družba zlorabila pravico do odbitka.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

4 Člen 342 te direktive določa:

„Države članice lahko sprejmejo ukrepe glede pravice do odbitka DDV, da bi preprečile neupravičene ugodnosti ali neupravičeno škodo obdavčljivih preprodajalcev, za katere se uporablja ena od ureditev iz oddelka 2.“

Portugalsko pravo

5 Splošni davčni zakon (Lei Geral Tributária), sprejet z uredbo-zakonom št. 398/98 z dne 17. decembra 1998, določa temeljna načela davčnega sistema, jamstva davčnih zavezancev in pristojnosti davčne uprave. Njegov člen 38, naslovljen „Neučinkovanje aktov in pravnih poslov“, določa:

„1. Neučinkovanje pravnih poslov ni ovira za obdavčenje v trenutku, ko mora do njega zakonsko priti, če so zaradi navedenih poslov že nastopili ekonomski učinki, ki sta jih stranki želeli.

2. V davčnem okviru ne učinkujejo akti ali pravni posli, katerih bistveni ali glavni namen je z umetnimi ali goljufivimi sredstvi in ob zlorabi razpoložljivih pravnih sredstev zmanjšati, odpraviti ali odložiti davke, ki bi bili dolgovani za dejstva, akte ali pravne posle z istim ekonomskim namenom, ali pridobiti davčne ugodnosti, ki v celoti ali deloma ne bi bile odobrene brez uporabe teh sredstev. Obdavčitev se tako opravi v skladu s pravili, ki se uporabijo ob neobstoju navedenih aktov ali pravnih poslov, zadevne osebe pa ne pridobijo zadevnih davčnih ugodnosti.“

6 Zakonik o davčnem postopku in postopku pred davčnimi sodišči (Código de Procedimento e de Processo Tributário, v nadaljevanju: CPPT) je bil sprejet z uredbo-zakonom št. 433/99 z dne 26. oktobra 1999 in je začel veljati 1. januarja 2000. Njegov člen 63, naslovljen „Uporaba določb za boj proti zlorabam“, je v različici, ki velja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, določal:

„1. Pobiranje davkov na podlagi katerekoli določbe za boj proti zlorabam iz davčnih zakonikov in drugih davčnih zakonov je pogojeno z uvedbo ločenega postopka v ta namen.

2. Za namene tega zakonika se za določbe za boj proti zlorabam štejejo katere koli pravne določbe, ki določajo, da pravni posli ali akti, sklenjeni ali izvedeni ob očitni zlorabi prava, zaradi česar pride do izognitve davkom, ki bi bili sicer dolgovani, ali do njihovega zmanjšanja, v razmerju do davčne uprave ne učinkujejo.

3. Postopek iz prejšnjega odstavka je mogoče uvesti v treh letih po izvedbi akta ali sklenitvi pravnega posla, ki je predmet uporabe določb za boj proti zlorabam.

4. Uporaba določb za boj proti zlorabam je pogojena s predhodnim zaslišanjem davčnega zavezanca v skladu z zakonom.

5. Pravica do zaslišanja se izvrši v tridesetih dneh od obvestitve davčnega zavezanca v ta namen s priporočeno pošto.

6. Davčni zavezanec lahko v roku iz prejšnjega odstavka predloži dokaze, ki jih šteje za upoštevne.

7. Uporabo določb za boj proti zlorabam mora po izpolnitvi zahtev iz prejšnjih odstavkov nujno predhodno odobriti vodja službe ali uradnik, ki ga je za to pooblastil.

8. Določb za boj proti zlorabam ni mogoče uporabiti, če je davčni zavezanec zaprosil davčno upravo za zavezujoče mnenje o dejstvih, ki utemeljujejo uporabo teh določb, davčna uprava pa ni odgovorila v šestih mesecih.

9. Če ni z zakonom drugače določeno, obrazložitev odločbe, navedene v odstavku 7, vsebuje:

(a) opis sklenjenega pravnega posla ali opravljenega pravnega akta in njegove prave ekonomske narave;

(b) navedbo elementov, ki dokazujejo, da je bil edini ali glavni namen sklenitve pravnega posla ali izvedbe pravnega akta izognitev davkom, ki bi bili dolgovani v primeru posla ali akta z enakovredno ekonomsko naravo;

(c) opis poslov ali aktov z enakovredno ekonomsko naravo kot posli ali akti, ki so bili dejansko sklenjeni ali izvedeni, in določb o obdavčenju, ki za njih veljajo.

10. Odobritev iz odstavka 7 tega člena je mogoče izpodbijati s samostojno pritožbo.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 Surgicare je družba portugalskega prava, katere dejavnosti so na eni strani gradnja, upravljanje in vodenje zdravstvenih zavodov, ki so v lasti družbe ali tretjih javnih ali zasebnih subjektov, in na drugi strani opravljanje splošnih medicinskih in kirurških storitev, nega na domu, ambulantno zdravljenje, diagnostične in terapevtske dejavnosti ter druge dejavnosti, ki so z zgoraj navedenimi povezane ali jih dopolnjujejo.

8 V letih od 2003 do 2007 je družba Surgicare na zemljišču v svoji lasti zgradila bolnišnico in jo opremila z medicinsko opremo. Družba Surgicare med obdobjem gradnje in opremljanjem bolnišnice ni opravljala obdavčljivih transakcij, tako da je v zvezi z DDV nabrala neizkoriščene davčne ugodnosti.

9 Po končani gradnji bolnišnice je družba Surgicare s 1. julijem 2007 njeno upravljanje prenesla na družbo Clínica Parque dos Poetas SA, ki ima iste delničarje in spada v isto skupino kot družba Surgicare, to je skupina Espírito Santo Saúde.

10 Po tem prenosu, ki ga je štela za transakcijo, obdavčeno z DDV, je družba Surgicare od davka, dolgovanega državni blagajni iz naslova plačil, ki jih je prejela od cesionarja, odbila DDV v zvezi s pridobitvijo blaga in storitev, povezanih z gradnjo in opremljanjem bolnišnice. Kot mešani davčni zavezanec je uporabila metodo dejanske uporabe vsega pridobljenega blaga in storitev.

11 Fazenda Pública je opravila davčni nadzor dejavnosti družbe Surgicare za leta od 2005 do 2007 in ugotovila, da je navedena družba zlorabila pravico do vračila DDV. Po mnenju te uprave je bil edini namen prenosa upravljanja na družbo, ki jo je v ta namen ustanovila ista skupina družb, naknadno omogočiti družbi Surgicare, da upraviči obstoj pravice do odbitka vstopnega davka med gradnjo in opremljanjem nepremičnine, medtem ko te pravice ne bi imela, če bi bolnišnico upravljala sama, saj je ta dejavnost oproščena DDV. Zato ji je Fazenda Pública leta 2010 vročila odločbo o odmeri DDV, ki ga je družba Surgicare odbila ob zlorabi v davčnih obdobjih od 2005 do 2007, skupaj z zamudnimi obrestmi v skupnem znesku 1 762 111,04 EUR.

12 Družba Surgicare je to odmerno odločbo izpodbijala pred Tribunal Tributário de Lisboa (davčno sodišče v Lizboni), pri čemer je trdila, da je ta akt nezakonit, ker na eni strani Fazenda Pública ni uporabila posebnega obveznega postopka iz člena 63 CPPT in ker na drugi strani zadevne prakse ne pomenijo zlorabe.

13 To sodišče je s sodbo z dne 25. oktobra 2012 tožbo zavrnilo kot neutemeljeno. Družba Surgicare je zoper to sodbo vložila pritožbo pred predložitvenim sodiščem.

14 To sodišče meni, da mora Fazenda Pública, kadar sumi, da gre za zlorabo, uvesti postopek iz člena 63 CPPT. Sprašuje pa se, ali je ta postopek treba uporabiti, saj sistem DDV izvira iz prava Unije.

15 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba v okoliščinah, v katerih davčna uprava sumi, da gre za zlorabo, namenjeno pridobitvi vračila DDV, in portugalsko pravo določa obvezen predhoden postopek v primerih zlorabe na davčnem področju, izhajati iz tega, da glede na skupnostni izvor DDV tega postopka na področju tega davka ni mogoče uporabiti?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

16 Portugalska vlada primarno trdi, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe očitno nedopusten, ker predložitveno sodišče, prvič, ni navedlo določb ali pravil iz prava Unije, za razlago katerih je zaprošeno, drugič, ni pojasnilo razlogov, zakaj dvomi o združljivosti zadevnega pravila nacionalnega prava iz postopka v glavni stvari s pravom Unije, in tretjič, je navedlo dve različici člena 63 CPPT, čeprav naj nobena od njiju ne bi bila upoštevna za namene presoje dejanskih okoliščin iz postopka v glavni stvari. Poleg tega naj bi bil člen 63 CPPT povsem notranja določba, katere namen naj ne bi bil povzeti ali prenesti katero koli pravilo iz prava Unije, tako da naj Sodišče ne bi bilo pristojno, da se v postopku predhodnega odločanja izreče o pomenu, vsebini ali obsegu te določbe nacionalnega prava.

17 Prvič, v zvezi z nenavedbo določb prava Unije, za razlago katerih je zaprošeno, je treba spomniti, da je v skladu s sodno prakso Sodišča, ko se vprašanje za predhodno odločanje zgolj sklicuje na pravo Unije, ne da bi bile navedene določbe tega prava, na katere se navezuje, Sodišče zavezano iz vseh podatkov, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, in zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe izluščiti določbe prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora (glej v tem smislu sodbi Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, točki 6 in 7, in Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, točka 26).

18 Iz predložitvene odločbe pa je jasno razvidno, da se to vprašanje nanaša na ugotovitev, ali pravo Unije na področju DDV in zlasti določbe tega prava v zvezi z bojem zoper utaje DDV nasprotuje temu, da se v nacionalnem pravu določi upravni postopek, ki ga davčna uprava mora uporabiti, kadar sumi, da gre za zlorabo na davčnem področju.

19 V zvezi s tem je treba spomniti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga direktive Unije na področju DDV priznavajo in spodbujajo (glej sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 76; Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 71; R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 36; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, točka 50, in Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, točka 35).

20 Tako lahko v skladu s členom 273 Direktive 2006/112 države članice sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in za preprečevanje utaj. Zlasti v zvezi s pravico do odbitka DDV lahko države članice na podlagi člena 342 te direktive določijo mehanizme za preprečitev neupravičenih ugodnosti ali neupravičene škode davčnih zavezancev.

21 Drugič, glede tega, da naj predložitveno sodišče ne bi navedlo razlogov, iz katerih dvomi o združljivosti nacionalnega prava s pravom Unije, je treba navesti, da je navedeno sodišče Sodišču predložilo argumente strank, iz katerih so ti dvomi jasno razvidni. Glede nujnosti odgovora na postavljeno vprašanje za rešitev spora o glavni svari je predložitveno sodišče navedlo, da če bo Sodišče odločilo, da je ta nacionalni postopek združljiv s pravom Unije, ne bo več treba odločiti, ali je v okoliščinah zadeve iz postopka v glavni stvari mogoče ugotoviti obstoj zlorabe.

22 Tretjič, v zvezi z domnevno napačno predstavitvijo nacionalne ureditve v predložitveni odločbi je treba spomniti, da mora Sodišče upoštevati dejanski in pravni okvir, kot ga je opredelilo predložitveno sodišče. Določitev nacionalne zakonodaje, ki se uporablja *ratione temporis*, je namreč vprašanje razlage nacionalnega prava, ki ne spada v pristojnost Sodišča, ki odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe (glej sodbo Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, točki 29 in 41). Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti ob upoštevanju različice člena 63 CPPT, ki je po navedbah predložitvenega sodišča veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari.

23 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je ta predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vsebinska presoja

24 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali Direktiva 2006/112 nasprotuje predhodni in obvezni uporabi nacionalnega upravnega postopka, kot je ta iz člena 63 CPPT, kadar davčna uprava sumi, da gre za zlorabo.

25 Čeprav v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 19 te sodbe, Direktiva 2006/112 daje državam članicam pravico, da sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in za preprečevanje utaj, ne vsebuje nobene določbe, ki bi konkretno pojasnjevala vsebino ukrepov, ki jih morajo države članice sprejeti v ta namen.

26 Ob neobstoju ureditve Unije na zadevnem področju je urejanje boja zoper utaje DDV na podlagi načela procesne avtonomije držav članic v domeni njihovega notranjega pravnega reda. V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da morajo biti v notranjem pravnem redu vsake države članice med drugim določeni organi, pristojni za boj zoper utaje DDV, in urejena postopkovna pravila, katerih namen je zagotovitev varstva pravic, ki za pravne subjekte izhajajo iz prava Unije, če ta pravila niso manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne notranje položaje (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali čezmerno otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo

učinkovitosti) (glej v tem smislu sodbe Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, točka 34; Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, točka 24; Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, točka 17, in ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, točka 35).

27 Predložitveno sodišče je pristojno, da ob upoštevanju vseh okoliščin zadeve iz postopka v glavni stvari presodi o združljivosti nacionalnih ukrepov s tema načeloma (glej v tem smislu sodbo Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 30). Vendar mu lahko Sodišče, ki odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, posreduje vse koristne napotke v zvezi s tem (glej v tem smislu zlasti sodbo Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, točka 30).

28 Prvič, v zvezi z načelom učinkovitosti je treba opozoriti, da je treba vsak primer, v katerem se zastavi vprašanje, ali določena nacionalna postopkovna določba onemogoča ali pretirano otežuje uresničevanje pravic, ki jih imajo pravni subjekti na podlagi pravnega reda Unije, preizkusiti ob upoštevanju položaja te določbe v celotnem postopku ter poteka postopka in njegovih posebnosti pred različnimi nacionalnimi organi. V zvezi s tem je treba upoštevati načela, na katerih temelji nacionalni sodni sistem, kot so varstvo pravice do obrambe, načelo pravne varnosti in pravilen potek postopka (glej sodbi Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, točka 14, in Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, točka 27).

29 V obravnavanem primeru je treba navesti, da je za posebni postopek iz člena 63 CPPT, za katerega velja triletni zastaralni rok, značilno predhodno zaslišanje zadevne osebe v tridesetdnevnem roku, predložitev dokazov s strani zadevne osebe, ki jih ta šteje za upoštevne, in pridobitev odobritve vodje službe ali uradnika, ki ga je pooblastil za uporabo določb za boj proti zlorabam. Poleg tega mora biti v skladu s to določbo sprejeta odločba obrazložena. Iz teh elementov je razvidno, da je navedeni nacionalni postopek oblikovan v korist osebe, osumljene zlorabe pravice, saj je njegov namen zagotoviti spoštovanje nekaterih temeljnih pravic, zlasti pravice do izjave.

30 Drugič, v zvezi z načelom enakovrednosti je treba spomniti, da spoštovanje tega načela pomeni, da zadevno nacionalno pravilo velja brez razlikovanja za pravna sredstva, ki temeljijo na kršitvi prava Unije, in za pravna sredstva, ki temeljijo na kršitvi nacionalnega prava, s podobnim predmetom in podlago (glej sodbo Littlewoods Retail in drugi, EU:C:2012:478, točka 31).

31 V zvezi z zadevo iz postopka v glavni stvari je treba navesti, da – kot je razvidno iz preudarkov iz točke 29 te sodbe – ni mogoče izključiti, da je za spoštovanje načela enakovrednosti nujna uporaba posebnega postopka, če je davčni zavezanec osumljen utaje DDV.

32 Vsekakor ob upoštevanju elementov, ki jih je Sodišču predložilo nacionalno sodišče, ni razvidno, da bi bila uporaba nacionalnega postopka iz člena 63 CPPT v nasprotju s ciljem boja proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam, ki je bil priznan s sodno prakso, navedeno v točki 19 te sodbe.

33 Poleg tega, čeprav mora nacionalni zakonodajalec zagotoviti učinkovito uresničevanje tega cilja, pa je v zvezi s tem zavezan spoštovati zahteve učinkovitega sodnega varstva pravic, ki jih imajo pravni subjekti v skladu s pravom Unije, kot je zagotovljeno s členom 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (glej v tem smislu sodbo Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, točka 29 in navedena sodna praksa).

34 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da ne nasprotuje predhodni in obvezni uporabi nacionalnega upravnega postopka, kot je ta iz člena 63 CPPT, kadar davčna uprava sumi, da gre za zlorabo.

Stroški

35 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje predhodni in obvezni uporabi nacionalnega upravnega postopka, kot je ta iz člena 63 zakonika o davčnem postopku in postopku pred davčnimi sodišči (Código de Procedimento e de Processo Tributário), kadar davčna uprava sumi, da gre za zlorabo.

Podpisi