Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 12 februari 2015 *

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Åtgärder som utgör förfarandemissbruk — Nationell skattelagstiftning — Särskilt nationellt förfarande vid misstanke om förfarandemissbruk inom skatteområdet — Principerna om effektivitet och likvärdighet”

I mål C-662/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) genom beslut av den 4 december 2013, som inkom till domstolen den 13 december 2013, i målet

Surgicare - Unidades de Saúde SA

mot

Fazenda Pública,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe (referent) samt domarna J. Malenovský och M. Safjan,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och R. Laires samt av M. Rebelo, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom P. Guerra e Andrade och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Surgicare – Unidades de Saúde SA (nedan kallat Surgicare) och Fazenda Pública (skattemyndigheten) rörande skattemyndighetens beslut att inte medge återbetalning av ingående mervärdesskatt, med motiveringen att Surgicare hade missbrukat sin avdragsrätt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 273, första stycket, i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

4 Artikel 342 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får vidta åtgärder beträffande rätten att dra av mervärdesskatt, för att undvika att beskattningsbara återförsäljare som omfattas av någon av ordningarna i avsnitt 2 uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oberättigad skada.”

Portugisisk rätt

5 I den allmänna skattelagen (Lei General Tributária), som antogs genom lagdekret 398/98 av den 17 december 1998, fastställs de grundläggande principerna inom skattesystemet, skyddet för skattebetalarna och skattemyndighetens befogenheter. I artikel 38, som har rubriken ”Avsaknad av verkningar av handlingar och rättsliga förfaranden”, föreskrivs följande:

”1. Avsaknad av verkningar av rättsliga förfaranden utgör inte hinder för beskattning när den lagligen ska ske, förutsatt att nämnda förfaranden redan har skapat de ekonomiska effekter som de berörda förväntat sig.

2. De rättsliga handlingar eller förfaranden som främst eller huvudsakligen syftar till att, på ett sätt som är konstruerat eller bedrägligt och som missbrukar de rättsliga medel som finns tillgängliga, minska, undanröja eller skjuta upp betalningen av den skatt som ska betalas med anledning av omständigheter, handlingar eller rättsliga förfaranden som har samma ekonomiska syfte, eller att erhålla skatteförmåner som inte skulle beviljas, helt eller delvis, utan användning av dessa medel, ska

sakna skatterättslig verkan. Beskattningen sker därför i enlighet med de regler som är tillämpliga i avsaknad av nämnda handlingar eller rättsliga förfaranden, och de berörda åtnjuter inte de ifrågavarande skattefördelarna.”

6 Skatteprocesslagen (Código de Procedimento e de Processo Tributário, nedan kallad CPPT) antogs genom lagdekret nr 433/99 av den 26 oktober 1999 och trädde i kraft den 1 januari 2000. Artikel 63, som har rubriken ”Tillämpning av bestämmelserna för att motverka missbruk”, hade, i den version som var tillämplig på de faktiska omständigheterna i det nationella målet, följande lydelse:

”1. Vid påförande av skatt, som sker med stöd av en bestämmelse för att motverka missbruk som föreskrivs i skattelagstiftningen, ska ett särskilt förfarande inledas.

2. I denna lag avses med bestämmelser för att motverka missbruk de rättsliga regler som anger att avtal och rättshandlingar vars slutande eller genomförande är förenat med ett uppenbart rättsmissbruk som leder till ett borttagande eller en minskning av en skatt som annars skulle ha påförts, saknar verkan vid skattemyndigheten.

3. Förfarandet som avses i föregående punkt kan inledas inom en tidsfrist på tre år räknat från fullgörandet av handlingen eller avtalsslutandet som är föremål för tillämpningen av bestämmelserna för att motverka missbruk.

4. Tillämpningen av bestämmelserna för att motverka missbruk kräver att skattebetalaren först hörs, enligt de villkor som fastställs i lagen.

5. Rätten att höras ska utövas inom en tidsfrist om 30 dagar räknat från dagen då meddelande, via rekommenderat brev, skickades till skattebetalaren.

6. Inom den tidsfrist som anges i föregående punkt, kan skattebetalaren lägga fram bevis som denne anser vara av betydelse.

7. Tillämpningen av bestämmelserna för att motverka missbruk kräver, förutsatt att bestämmelserna som anges i de föregående punkterna följs, förhandsmedgivande av avdelningschefen eller den tjänsteman som denne har delegerat sådan befogenhet till.

8. Bestämmelserna för att motverka missbruk är inte tillämpliga om skattebetalaren har ansökt hos skattemyndigheten om bindande klassificeringsbesked angående de omständigheter som fått den att agera och om skattemyndigheten inte har besvarat denna ansökan inom sex månader.

9. Såvida inget annat föreskrivs i lag, ska skälen till beslutet som avses i punkt 7 innehålla:

a) beskrivning av det avtal som ingåtts eller den rättsliga handling som upprättats och deras verkliga ekonomiska natur,

b) angivande av omständigheter som visar att avtalsslutandet eller upprättandet av handlingen uteslutande eller huvudsakligen syftade till att undvika den beskattning som skulle ha skett om avtalet eller handlingen var av en jämförbar ekonomisk natur,

c) beskrivning av de avtal eller handlingar som har en ekonomisk natur som är jämförbar med dem som faktiskt slutits eller upprättats, samt relevanta bestämmelser som är tillämpliga på dem.

10. Det godkännande som avses i punkt 7 i denna artikel får överklagas särskilt.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Surgicare är ett enligt portugisisk rätt bildat bolag vars verksamhet består av dels byggande, drift och förvaltning av vårdinrättningar, som ägs av bolaget eller andra offentliga eller privata rättssubjekt, dels tillhandahållande av allmänna medicinska och kirurgiska tjänster, hemsjukvård och öppenvård såväl som diagnostik och behandlingar, samt därtill anknytande eller kompletterande verksamhet.

8 Under år 2003–2007 uppförde Surgicare ett sjukhus på egen mark och försedde det med medicinsk utrustning. Under den period som byggandet och uppförandet av sjukhuset skedde genomförde Surgicare inte några skattepliktiga transaktioner, vilket medförde att tillgodohavanden avseende mervärdesskatt successivt byggdes upp.

9 Efter det att sjukhuset hade byggts överlät Surgicare, från och med den 1 juli 2007, driften av detta till Clínica Parque dos Poetas SA, ett bolag som hade samma ägare och ingick i samma koncern som Surgicare, det vill säga koncernen Espírito Santo Saúde.

10 Till följd av överlåtelsen, vilken Surgicare ansåg utgjorde en mervärdesskattepliktig transaktion, drog Surgicare av, från den skatt som skulle betalas till statskassan avseende hyresintäkter från förvärvaren, mervärdesskatten avseende förvärvet av varor och tjänster hänförliga till byggandet och uppförandet av sjukhuset. Surgicare tillämpade, såsom delvis beskattningsbar person, principen om faktisk användning för alla varor och tjänster som förvärvades.

11 Fazenda Pública genomförde en skattekontroll avseende Surgicares verksamhet under åren 2005–2007 och fastställde att bolaget hade missbrukat rätten till återbetalning av mervärdesskatt. Enligt skattemyndigheten var det enda syftet med överlåtelsen av driften till ett bolag som skapats för detta ändamål i samma koncern att i efterhand göra det möjligt för Surgicare att åberopa en avdragsrätt för mervärdesskatt som betalats i samband med byggandet och uppförandet av byggnaden, medan bolaget inte skulle ha åtnjutit denna rätt om det hade drivit detta sjukhus, eftersom en sådan verksamhet är undantagen från mervärdesskatt. Därför delgav Fazenda Pública Surgicare under år 2010 ett beslut om återbetalning av den mervärdesskatt, avseende verksamheten under åren 2005–2007, som Surgicare dragit av på ett sätt som utgör missbruk, samt dröjsmålsränta. Det sammanlagda beloppet uppgick till 1 762 111,04 euro.

12 Surgicare överklagade återkravsbeslutet till Tribunal Tributário de Lisboa (skattedomstolen i Lissabon) då det ansåg att detta beslut var olagligt, dels på grund av att Fazenda Pública inte hade tillämpat det särskilda obligatoriska förfarandet som föreskrivs i artikel 63 i CPPT, dels på grund av att Surgicares tillvägagångssätt inte utgjorde missbruk.

13 Genom dom av den 25 oktober 2012 ogillade Tribunal Tributário de Lisboa överklagandet. Surgicare överklagade domen till den hänskjutande domstolen.

14 Den hänskjutande domstolen anser att Fazenda Pública, om denna misstänker att det föreligger missbruk, måste tillämpa förfarandet som föreskrivs i artikel 63 i CPPT. Den hänskjutande domstolen är dock tveksam till om detta förfarande måste följas, eftersom mervärdesskattesystemet har sitt ursprung i unionsrätten.

15 Supremo Tribunal Administrativo (den högsta förvaltningsdomstolen) har mot bakgrund av ovanstående beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”I ett sammanhang där skattemyndigheten misstänker att det föreligger förfarandemissbruk i syfte att erhålla återbetalning av mervärdesskatt och där det i portugisisk rätt föreskrivs ett obligatoriskt föregående förfarande som är tillämpligt på förfarandemissbruk inom skatteområdet, ska det anses att detta förfarande inte kan tillämpas på mervärdesskatt, eftersom denna skatt har gemenskapsrättslig grund?”

Prövning av tolkningsfrågan

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning

16 Den portugisiska regeringen har i huvudsak gjort gällande att det är uppenbart att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning eftersom den hänskjutande domstolen, för det första, inte har angett vilka unionsbestämmelser som begäran om tolkning avser, för det andra, inte har angett skälen till att den hyser tvivel om huruvida den nationella bestämmelsen som är i fråga i det nationella målet är förenlig med unionsrätten och, för det tredje, presenterar två olika versioner av artikel 63 i CPPT, medan ingen av dessa två är relevanta vid bedömningen av de faktiska omständigheterna som är i fråga i det nationella målet. Dessutom är artikel 63 i CPPT en bestämmelse av ren inhemsk karaktär som varken syftar till att återge eller till att införliva någon unionsrättslig bestämmelse, vilket innebär att domstolen inte är behörig att, inom ramen för en begäran om förhandsavgörande, avgöra graden av, innehållet i eller räckvidden av denna nationella bestämmelse.

17 När det för det första gäller avsaknaden av precisering av vilka unionsrättsliga bestämmelser som det begärts tolkning av erinrar domstolen om att det, när en tolkningsfråga endast hänvisar till unionsrätten utan att det anges vilka unionsrättsliga bestämmelser som avses, enligt domstolens rättspraxis ankommer på domstolen att, ur samtliga uppgifter som den erhållit från den hänskjutande domstolen, och särskilt ur skälen till beslutet om hänskjutande, identifiera de unionsrättsliga bestämmelser som det med hänsyn till saken i målet är nödvändigt att tolka (se, för ett liknande resonemang, domarna Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, punkterna 6 och 7, samt Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, punkt 26).

18 Det framgår emellertid tydligt av beslutet om hänskjutande att denna fråga är avsedd att avgöra om unionslagstiftningen när det gäller mervärdesskatt, och särskilt bestämmelserna i denna lagstiftning angående bekämpande av skatteundandragande avseende mervärdesskatt, utgör hinder mot att, i nationell rätt, införa ett administrativt förfarande som skattemyndigheten är tvungen att tillämpa om den misstänker förfarandemissbruk avseende skatt.

19 Domstolen påpekar, i detta hänseende, att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i unionens mervärdesskattedirektiv (se målen Gemeente Leusden och Holin Groep, C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 36, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 50, och Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 35).

20 Således får medlemsstater, enligt artikel 273 i direktiv 2006/112, vidta de åtgärder som är nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. När det gäller rätten att dra av mervärdesskatt får medlemsstaterna, enligt artikel 342 i direktivet, införa mekanismer för att undvika att beskattningsbara personer uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oberättigad skada.

21 När det för det andra gäller den omständigheten att den hänskjutande domstolen inte har specificerat skälen till att den hyser tvivel kring den nationella rättens överensstämmelse med unionsrätten, bör det påpekas att den hänskjutande domstolen inför EU-domstolen har återgett parternas argument som framhåller dessa tvivel. Vad gäller behovet av ett svar på tolkningsfrågan för avgörande av det nationella målet har den hänskjutande domstolen anfört att om domstolen skulle komma fram till att det nationella förfarandet överensstämmer med unionsrätten, saknas det skäl att pröva om något förfarandemissbruk kunde konstateras under de omständigheter som föreligger i det nationella målet.

22 För det tredje bör det, när det gäller påståendet att de nationella bestämmelserna inte är korrekt angivna i beslutet om hänskjutande, erinras om att det ankommer på domstolen att beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden, såsom den har angetts av den hänskjutande domstolen. Frågan om

vilken nationell lagstiftning som är tillämplig i tiden (*ratione temporis*) är nämligen en fråga om tolkning av nationell rätt, vilken inte omfattas av domstolens behörighet inom ramen för ett mål om förhandsavgörande (se dom Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, punkterna 29 och 41). Mot denna bakgrund ska den ställda frågan besvaras genom tillämpning av den lydelse som artikel 63 i CPPT, enligt den hänskjutande domstolen, hade vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.

23 Av vad som anförts följer att begäran om förhandsavgörande kan prövas i sak.

Prövning i sak

24 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 utgör hinder för skyldigheten att först genomföra ett nationellt administrativt förfarande, såsom det som föreskrivs i artikel 63 i CPPT, i de fall som skattemyndigheten misstänker att det föreligger förfarandemissbruk.

25 Även om medlemsstaterna genom direktiv 2006/112 ges rätt att, i överensstämmelse med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 19 ovan, anta de åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa en riktig uppbörd av skatt och motverka bedrägeri, innehåller inte direktivet någon bestämmelse som konkret specificerar innehållet i de åtgärder som behöver vidtas av medlemsstaterna för att uppnå detta syfte.

26 I avsaknad av unionslagstiftning på området ankommer det, i enlighet med principen om medlemsstaternas processuella autonomi, på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning ange åtgärder för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri. I detta hänseende framgår det av domstolens fasta rättspraxis att det ankommer på varje medlemsstat att i sin rättsordning ange bland annat vilka myndigheter som är behöriga när det gäller bekämpandet av mervärdesskattebedrägeri och fastställa de processuella regler som gäller för förfaranden som syftar till att säkerställa skyddet av de rättigheter för enskilda som följer av unionsrätten. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande förfaranden som grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (se, för ett liknande resonemang, domarna Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 34, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17, och ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 35).

27 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma de nationella åtgärdernas överensstämmelse med dessa principer, varvid hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det nationella målet (se, för ett liknande resonemang, domen Littlewoods Retail m.fl., C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 30). Domstolen kan dock, när den prövar en begäran om förhandsavgörande, tillhandahålla den hänskjutande domstolen användbara uppgifter i detta hänseende (se, för ett liknande resonemang, bland annat, domen Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, punkt 30).

28 När det för det första gäller effektivitetsprincipen bör det erinras om att varje fall – i vilket frågan uppkommer huruvida en nationell processuell regel gör det omöjligt eller orimligt svårt för enskilda att utöva sina rättigheter enligt unionsrätten – måste bedömas med beaktande av regelns roll i förfarandet, förfarandets förlopp och förfarandets särdrag vid de olika nationella instanserna. Härvid ska de principer som ligger till grund för det nationella domstolssystemet beaktas, såsom skyddet för rätten till försvar, rättssäkerhetsprincipen och principen om en ändamålsenlig handläggning (se domarna Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, punkt 14, och Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, punkt 27).

29 I det aktuella fallet bör det påpekas att det särskilda förfarande som föreskrivs i artikel 63 i CPPT och som omfattas av en preskriptionstid på tre år kännetecknas av att den berörda personen först hörs inom 30 dagar, att personen lägger fram bevis som denne anser vara av betydelse och erhåller ett medgivande av avdelningschefen eller den tjänsteman som denne har gett befogenhet att tillämpa bestämmelserna för att motverka missbruk. Vidare ska beslutet, enligt denna bestämmelse, motiveras. Av detta framgår att nämnda nationella förfarande är förmånligt för den person som misstänks ha begått ett förfarandemissbruk, eftersom det syftar till att säkerställa att vissa grundläggande rättigheter garanteras, bland annat rätten att yttra sig.

30 När det för det andra gäller likvärdighetsprincipen ska det erinras om att iakttagandet av denna princip förutsätter att den aktuella nationella bestämmelsen tillämpas på samma sätt på en talan som grundar sig på åsidosättande av unionsrätten som på en talan som grundar sig på åsidosättande av nationell rätt när föremålet och grunden för talan är likartade (se domen Littlewoods Retail m.fl., EU:C:2012:478, punkt 31).

31 När det gäller det nationella målet kan det, såsom framgår av övervägandena som anges i punkt 29 ovan, inte uteslutas att likvärdighetsprincipen kräver att det särskilda förfarandet tillämpas när en skattebetalare misstänks för mervärdesskattebedrägeri.

32 Med beaktande av de uppgifter som den hänskjutande domstolen lämnat till EU-domstolen kan i vart fall inte tillämpningen av det nationella förfarandet som föreskrivs i artikel 63 i CPPT i sig anses strida mot syftet att bekämpa bedrägeri, skatteundandragande och missbruk, som erkänts i den rättspraxis som anges i punkt 19 ovan.

33 Även om ett effektivt genomförande för att nå detta mål ska säkerställas av den nationella lagstiftaren är denne icke desto mindre skyldig att därvid iaktta kraven på ett effektivt domstolsskydd för de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten, såsom detta domstolsskydd har slagits fast i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (se, i detta hänseende, domen Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, punkt 29 och däri angiven rättspraxis).

34 Av det ovan anförda följer att frågan ska besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en skyldighet att först genomföra ett nationellt administrativt förfarande, såsom det som föreskrivs i artikel 63 i CPPT, i de fall där skattemyndigheten misstänker att det föreligger förfarandemissbruk.

Rättegångskostnader

35 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en skyldighet att först genomföra ett nationellt administrativt förfarande, såsom det som föreskrivs i artikel 63 i skatteprocesslagen (Código de Procedimento e de Processo Tributário), i de fall där skattemyndigheten misstänker att det föreligger förfarandemissbruk.

Underskrifter