



Datum van
inontvangstneming

:

06/02/2014

Zaak C-662/13**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

13 december 2013

Verwijzende rechter:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

4 december 2013

Verzoekster:

Surgicare - Unidades de Saúde SA

Verweerster:

Fazenda Pública

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Zaak nr. 576/13-30

De Secção de Contencioso Tributário (fiscale kamer) van het Supremo Tribunal Administrativo (administratief hooggerechtshof) wijst het volgende arrest.

Surgicare - Unidade de Saúde, S.A., [OMISSIS] heeft hoger beroep ingesteld tegen het vonnis van het Tribunal Tributário de Lisboa, waarbij haar beroep tegen de naheffingsaanslagen voor de btw en de daarop betrekking hebbende verwijlinteressen voor de boekjaren 2005, 2006 en 2007 ten bedrage van 1 762 111,04 EUR is verworpen. Haar betoog luidt als volgt:

I. Verzoekster heeft op een terrein waarvan zij eigenaar is, een ziekenhuis opgericht en vervolgens de exploitatie van dit ziekenhuis aan een andere onderneming overgedragen.

II. Verzoekster heeft ook de exploitatie van de bar en het restaurant van dit ziekenhuis overgedragen.

III. Deze overdrachten zijn aan btw onderworpen en niet van btw vrijgesteld, zodat verzoekster belasting heeft betaald over de bedragen die zij voor deze overdrachten heeft ontvangen.

IV. Verzoekster is dus een belastingplichtige rechtspersoon die belastbare handelingen verricht waarvoor zij de btw mag aftrekken.

V. Zij heeft dan ook overeenkomstig de artikelen 19 en 20 van de Código do IVA (hierna: „CIVA”; btw-wetboek), de btw afgetrokken die zij heeft gedragen bij de bouw van het ziekenhuis[,] bij de „uitrusting” ervan, alsook bij de aankoop van goederen en diensten die nodig waren voor het onderhoud van dit ziekenhuis.

VI. Volgens de overeenkomst inzake de overdracht van de exploitatie van het ziekenhuis is verzoekster verplicht om alle noodzakelijke werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het gebouw waarin het ziekenhuis gevestigd is, alsook alle schoonmaak- en onderhoudswerkzaamheden. Zij is tevens verplicht om alle uitrusting die noodzakelijk is voor de werking van het ziekenhuis, te onderhouden, te herstellen en te vervangen.

VII. De belastingadministratie heeft een inspectie verricht bij verzoekster en is tot de conclusie gekomen dat zij geen recht heeft op aftrek van de btw die zij draagt en heeft gedragen voor bovengenoemde handelingen (bouw en onderhoud van het ziekenhuis). Ten gevolge van deze correctie, die inhield dat geen btw-aftrek werd toegestaan, heeft de belastingadministratie een naheffingsaanslag voor de btw en de verwijlinteressen uitgevaardigd. Deze naheffingsaanslag is onrechtmatig.

VIII. Ter rechtvaardiging van haar weigering om verzoeksters recht op btw-aftrek te erkennen, heeft de belastingadministratie aangevoerd dat zij „misbruik heeft gemaakt van het recht op terugbetaling”.

IX. Volgens de belastingadministratie was er sprake van feiten die „misbruik op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde uitmaken”. Om die reden was zij van mening dat de gevolgen van de door verzoekster gesloten overeenkomst inzake de overdracht van de exploitatie van het ziekenhuis op btw-gebied buiten beschouwing moesten worden gelaten.

X. De belastingadministratie heeft niet de bijzondere procedure van artikel 63 CPPT (Código de Procedimento e de Processo Tributário – wetboek fiscaal procesrecht) ingeleid. Deze onregelmatigheid brengt de onrechtmatigheid van de naheffingsaanslagen met zich.

XI. Volgens artikel 63 CPPT, in de versie die gold ten tijde van de feiten, moet de belastingadministratie namelijk de daarin bedoelde bijzondere procedure inleiden wanneer zij op grond van de antimisbruikbepalingen correcties wil doorvoeren. Als dergelijke bepalingen worden beschouwd bepalingen volgens welke juridische transacties geen fiscale uitwerking hebben wanneer kennelijk misbruik is gemaakt

van bepaalde rechtsvormen, waardoor belastingen die anders verschuldigd zouden zijn, niet verschuldigd zijn of lager uitvallen.

XII. Deze maatregelen of correcties ter bestrijding van misbruik moeten volgens artikel 63 CPPT noodzakelijkerwijs worden voorafgegaan door een specifieke procedure. In het kader van deze procedure moet de belastingadministratie haar besluit specifiek motiveren en moet de belastingplichtig het recht worden verleend om te worden gehoord met betrekking tot de geplande correcties, welk recht binnen 30 dagen moet worden uitgeoefend.

XIII. Zoals blijkt uit de motivering in het proces-verbaal van de belastingcontrole, was de belastingadministratie van mening dat verzoekster misbruik had gepleegd door de overeenkomst inzake de overdracht van de exploitatie van het ziekenhuis te sluiten, omdat zij hierdoor het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting verwierf, dat zij anders niet zou hebben.

XIV. Gelet op dit vermeende misbruik heeft zij deze overeenkomst buiten beschouwing gelaten.

XV. Aldus is voldaan aan alle voorwaarden om misbruik te kunnen vaststellen en om een maatregel ter bestrijding ervan te kunnen nemen. Bijgevolg diende volgens artikel 63 CPPT bovengenoemde procedure te worden ingeleid.

XVI. Artikel 63 CPPT is een procedurevoorschrift, zodat de overwegingen van het bestreden besluit niet kunnen worden aanvaard.

XVII. De btw-richtlijn, zoals deze wordt uitgelegd, die als grond voor de toepassing van de antimisbruikmaatregel wordt aangevoerd, legt namelijk regels en beginselen vast betreffende het belastbare feit, vrijstellingen, de maatstaf van heffing en andere materieelrechtelijke kwesties, maar regelt geen procedurekwesties zoals de verjaringstermijn, de vervaltermijn, vormvoorwaarden waaraan de inspectie moet voldoen, de uitoefening van het recht van hoor en wederhoor enzovoort.

XVIII. De opvatting dat artikel 63 CPPT beperkingen stelt aan de toepassing van de regels en beginselen van de btw-richtlijn door te vereisen dat de toepassing van de antimisbruikbepalingen volgens een specifieke procedure verloopt, komt op hetzelfde neer als zou artikel 45 LGT (Lei Geral Tributária – algemene belastingwet) beperkingen stellen aan de toepassing van de gemeenschapsrechtelijke regels betreffende deze belasting, door een vervaltermijn vast te stellen voor de heffing van de btw, aangezien de btw-richtlijn, zoals reeds gezegd, geen regels bevat betreffende het verval, de verjaring, de uitoefening van het recht van hoor en wederhoor enzovoort.

XIX. De niet-toepassing van de procedure van artikel 63 CPPT zou bovendien inhouden dat de btw en andere belastingen ongelijk worden behandeld, zonder dat daarvoor een zinvolle verklaring of enige rechtvaardiging bestaat.

XX. Door de procedure van artikel 63 CPPT niet toe te passen, heeft de belastingadministratie niet de bijzondere garanties verleend die de belastingplichtigen in het kader van de toepassing van de antimisbruikbepalingen moeten genieten.

XXI. Door niet een dergelijke procedure in te leiden, heeft zij een onregelmatigheid begaan die ook de onrechtmatigheid van de bestreden naheffingsaanslagen met zich brengt.

XXII. De belastingadministratie is van mening dat verzoekster door de overdracht van de exploitatie van het ziekenhuis een fiscaal voordeel heeft verkregen (het recht op btw-af trek) dat haar anders niet zou zijn verleend, aangezien zij dit recht op aftrek niet zou hebben indien zij zelf het ziekenhuis zou exploiteren.

XXIII. Volgens artikel 9, lid 2, CIVA is de exploitatie van een ziekenhuis immers vrijgesteld van btw, zodat deze activiteit als zodanig geen recht op aftrek kan geven.

XXIV. Volgens de belastingadministratie zou dit de geldende btw-rechtelijke regeling zijn indien verzoekster het ziekenhuis zelf exploiteerde, aangezien zij krachtens artikel 12, lid 1, sub b, CIVA geen afstand zou kunnen doen van de vrijstelling.

XXV. Door overeenkomsten voor het verstrekken van medische diensten af te sluiten met het Instituto de Ação Social das Forças Armadas (Instituut voor sociale maatregelen ten behoeve van de strijdkrachten), is zij immers toegetreden tot het Sistema Nacional de Saúde (Nationaal Gezondheidssysteem), waardoor zij krachtens artikel 12, lid 1, sub b, CIVA, geen afstand kan doen van deze vrijstelling.

XXVI. Verzoekster heeft evenwel geen overeenkomst voor het verstrekken van medische diensten gesloten – aangezien dit niet tot haar activiteitendomein behoort – en zelfs al zou zij de door de belastingadministratie genoemde overeenkomst hebben gesloten, zou zij het recht hebben om van de btw-vrijstelling af te zien.

XXVII. Uit de punten 1 en 2 van grondslag XII van de Lei de Bases da Saúde (wet inzake de grondslagen van het gezondheidswezen) blijkt dat het Nationale Gezondheidssysteem slechts die particuliere ondernemingen omvat die overeenkomsten sluiten met de Serviço Nacional de Saúde (Nationale Gezondheidsdienst), en deze bestaat uit de onder het Ministerie van Volksgezondheid ressorterende overheidsinstellingen en -diensten die medische diensten verstrekken.

XXVIII. De instelling waarmee een overeenkomst zou zijn gesloten – het Instituto de Ação Social das Forças Armadas – ressorteert evenwel onder het Ministerie van Defensie en niet onder het Ministerie van Volksgezondheid, zodat verzoekster

ontegenzeglijk geen deel uitmaakt van het Nationale Gezondheidssysteem en dus van de btw-vrijstelling kan afzien.

XXIX. Door van deze vrijstelling af te zien, zou verzoekster – zoals overigens door de belastingadministratie is erkend – de betaalde voorbelasting kunnen aftrekken.

XXX. Verzoekster heeft dus geen fiscaal voordeel verkregen door de exploitatie van het ziekenhuis aan een andere onderneming over te dragen in plaats van het zelf te exploiteren.

XXXI. Het feit dat zij geen fiscaal voordeel heeft genoten, volstaat op zich om te concluderen dat de toepassing van de antimisbruikmaatregel en de niet-toekenning van de btw-aftrek onrechtmatig zijn.

XXXII. Zelfs indien verzoekster een fiscaal voordeel zou genieten of zou hebben genoten door ervoor te opteren de exploitatie van het ziekenhuis over te dragen, zou de handeling of de transactie hoe dan ook ongebruikelijk of abnormaal moeten zijn en zou deze abnormale handeling haar verklaring enkel mogen vinden in het streven om een fiscaal voordeel te behalen, zoals blijkt uit de communautaire rechtspraak betreffende het begrip misbruik.

XXXIII. Het besluit om de exploitatie van het ziekenhuis over te dragen in plaats van dit zelf te exploiteren, is evenwel een normale beheerskeuze.

XXXIV. Dit bekende, vanuit beheerstechnisch oogpunt rationele model, waarbij de activiteiten betreffende het ziekenhuisgebouw en die betreffende de exploitatie van het ziekenhuis door twee verschillende entiteiten worden uitgeoefend, is gebruikelijk.

XXXV. Gelet op de complexiteit van de bouw van een ziekenhuis, de „*inrichting*” ervan, waarvoor apparatuur dient te worden aangekocht of gehuurd, alsook het onderhoud ervan, dat niet alleen de herstellingen aan het gebouw omvat, maar ook de herstellingen en de vervanging van de apparatuur, waarbij het vooral gaat om dure en ingewikkelde medische apparatuur, is het gerechtvaardigd dat deze activiteit wordt uitgeoefend door een onderneming die zich uitsluitend hiermee bezighoudt.

XXXVI. Aan de andere kant is het gelet op de complexiteit van het beheer van een ziekenhuis – de aanwerving van medisch en paramedisch personeel, de oprichting van een werkingsstructuur, bijvoorbeeld medische specialismen en de complexiteit van de betrekkingen met gebruikers/patiënten – evenzeer gerechtvaardigd dat dit wordt waargenomen door een zelfstandige onderneming die hierin gespecialiseerd is.

XXXVII. Dat een dergelijk model vanuit het oogpunt van een rationaal beheer normaal is, blijkt ook uit het feit dat de staat dit model voorschrijft voor de

oprichting en het beheer van nieuwe ziekenhuizen, waarbij er twee verschillende entiteiten zijn, een die het ziekenhuis exploiteert (verstrekking van medische diensten) en een andere die zich bezighoudt met de bouw en de uitrusting alsook met het beheer en het onderhoud van dit gebouw.

XXXVIII. Het feit dat het gaat om een niet-ongebruikelijke of, anders gezegd, om een normale beleidskeuze, sluit onvermijdelijk uit dat het gaat om misbruik.

XXXIX. Volgens de meest recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest van 22 december 2010, Weald Lesing, C-103/09, blz. I-13589) volstaan zelfs niet-normale transacties op zich niet om te kunnen spreken van misbruik.

XL. Volgens dat arrest kan er maar sprake zijn van een onrechtmatige praktijk indien er geen andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen.

XLI. Het kan evenwel niet worden betwist, en wordt ook niet betwist, dat de keuze van verzoekster om de activiteiten op te splitsen, niet alleen geen fiscale voordelen heeft opgeleverd, maar ook gerechtvaardigd en zelfs aangewezen was vanuit een oogpunt van rationeel beheer.

XLII. Voorts blijkt uit een vergelijking van de situatie van verzoekster met die waarover het Hof een uitspraak heeft gedaan in het arrest Halifax, en met de gevallen die aan de orde waren in de recente rechtspraak van het Tribunal Central Administrativo Sul, eveneens dat verzoekster geen misbruik heeft gepleegd.

XLIII. We hebben hier niet te maken met een situatie waarin een onderneming in minder dan een half jaar meer dan 30 overeenkomsten heeft gesloten teneinde op kunstmatige wijze de wettelijke basis te creëren om btw te kunnen aftrekken, of met de oprichting van ondernemingen die ertoe strekt rente in dividenden om te zetten, maar louter met een normale overeenkomst waarbij de exploitatie wordt overgedragen.

XLIV. De betrokken overeenkomst vloeit uitsluitend voort uit het feit dat verzoekster haar keuzerecht uitoefent. Zij heeft geen misbruik gemaakt door voor een bepaalde vorm te opteren.

XLV. Verzoekster kan dus op generlei wijze worden verweten dat zij haar recht op aftrek uitoefent. Het gaat hier geenszins om misbruik, maar veeleer om de gewettigde en door het nationale en communautaire recht beschermde uitoefening van een recht.

XLVI. De bestreden aanslagen zijn ook onrechtmatig wegens schending van het vertrouwensbeginsel en het beginsel van goede trouw, aangezien de belastingadministratie gedurende meerdere jaren steeds volkomen op de hoogte

was van de situatie van verzoekster en de aftrek van de bij de aankoop van goederen en diensten betaalde btw steeds geoorloofd heeft geacht.

Bijgevolg moet het onderhavige beroep gegrond worden verklaard, moet het bestreden vonnis worden vernietigd en moet de vordering worden toegewezen.

II. De Fazenda Publica (schatkist) heeft geen verweerschrift ingediend.

III. Het Openbaar Ministerie heeft een advies opgesteld [OMISSIS] waarin het ervoor pleit het beroep toe te wijzen. Het betoogt, kort samengevat, dat „de belastingadministratie niet de verplichte procedure van artikel 63 CPPT heeft ingeleid, zodat de betrokken aanslagen ongeldig zijn en geen rechtsgevolgen kunnen sorteren. Bijgevolg hoeven de overige vragen niet te worden beantwoord”.

[OMISSIS]

V. In de procedure in eerste aanleg werden de volgende voor de uitspraak relevante feiten bewezen geacht.

A) Verzoekster exploiteert [OMISSIS] een polikliniek waarin algemene geneeskundige zorgen worden verstrekt in de zin van CAE (Código da classificação de actividade económica – Nomenclatuur van economische activiteiten) nr. 86210 [OMISSIS].

B) In het kader van een externe btw-controle werd de maatstaf van heffing voor de jaren 2005, 2006 en 2007 met respectievelijk 306 182,89 EUR, 729 749,59 EUR en 538.698,01 EUR verhoogd, dit op basis van een zuiver rekenkundige berekening overeenkomstig de wettelijke aanslag [OMISSIS].

C) Deze correcties werden doorgevoerd op de volgende gronden, die hieronder worden weergegeven voor zover zij relevant zijn voor de beslechting van het geding [OMISSIS]:

„B.2. VASTGESTELDE FEITEN

B2.1. STATUTEN

[OMISSIS].

Het maatschappelijk doel [van de vennootschap] [OMISSIS] is ,a) de bouw, de exploitatie en het beheer van aan de vennootschap of aan openbare of particuliere derden toebehorende gezondheidsinstellingen, waaronder ziekenhuizen, klinieken, gespecialiseerde inrichtingen ten behoeve van ouderen, zoals verpleeghuizen, huizen voor begeleid wonen, verpleeghuizen en dagverblijven, waarbij de vennootschap gerechtigd is om alle mogelijke overeenkomsten op dit gebied te sluiten, met name om deze gezondheidsinstellingen te verwerven, te

vervreemden, te verhuren of de exploitatie ervan over te dragen of over te nemen; b) het verrichten van algemene medische en chirurgische diensten, diagnostische en therapeutische activiteiten, zowel klinisch als poliklinisch, en de ontwikkeling van preventieprogramma's, het verstrekken van langdurige zorg, thuiszorg en gespecialiseerde hulp aan hulpbehoevende personen, waaronder revalidatie en therapie, waarbij ook andere hiermee samenhangende of aanvullende activiteiten kunnen worden uitgeoefend'.

[OMISSIS]

B.2.2. LEDEN VAN DE VENNOOTSCHAPSORGANEN

[OMISSIS]

B.2.1. VERZOEKEN TOT TERUGGAVE VAN BTW

In de periode van 2003 tot 2007 heeft verzoekster een gebouw laten oprichten om hierin een ziekenhuis te vestigen.

De belastingplichtige heeft in deze periode overeenkomstig de artikelen 19 tot en met 26 en 78 CIVA belasting betaald, wat in overeenstemming was met de door haar verrichte beoordeling, aangezien zij had verklaard dat zij zowel handelingen zou verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en als gemengd belastingplichtige de methode van het werkelijke gebruik van de ontvangen goederen en diensten zou toepassen.

Dit leidde [OMISSIS] tot een constante accumulatie van belastingkrediet, wat de belastingplichtige de mogelijkheid bood om gebruik te maken van het in artikel 23 CIVA bedoelde recht op aftrek.

Uit het computerbestand van de DGCI (Direcção-Geral dos Impostos, Algemene directie van de belastingen) blijkt dat meermaals om terugbetaling van de btw werd verzocht, en dat de belastingadministratie hiermee heeft ingestemd en de betrokken bedragen heeft betaald.

B.3. ONDERZOEK VAN HET KADER WAARBINNEN DE AANGEGEVEN ACTIVITEITEN WORDEN VERRICHT

8.3.1. CAE 86210 (REV 3) – ALGEMENE POLIKLINISCHE GENEESKUNDIGE ACTIVITEITEN

I. Volgens artikel 9, lid 2, CIVA zijn medische en gezondheidsdiensten en nauw daarmee samenhangende activiteiten die

door ziekenhuizen, klinieken, dispensaria¹ en soortgelijke inrichtingen worden verricht, van belasting vrijgesteld. Bijgevolg is de hoofdactiviteit van de belastingplichtige een vrijgestelde activiteit in de zin van artikel 9 CIVA. Opgemerkt zij dat deze vrijstellingen als eenvoudig of onvolledig worden beschouwd, aangezien de ondernemer niet verplicht is bij de levering van goederen of het verrichten van diensten belasting te betalen, maar anderzijds de op de aankopen betaalde belasting niet kan aftrekken. Het bedrag van de niet-aftrekbare belasting maakt dus deel uit van de kosten van de aankoop van goederen en diensten.

II. Volgens artikel 12, lid 1, sub b, CIVA kunnen de volgende instellingen evenwel van de vrijstelling afzien en ervoor opteren hun activiteiten te laten belasten: *ziekenhuizen, klinieken, dispensaria en soortgelijke inrichtingen die niet toebehoren aan publiekrechtelijke rechtspersonen of particuliere instellingen die deel uitmaken van het Nationale Gezondheidssysteem, en die medische en gezondheidsdiensten en nauw daarmee samenhangende activiteiten verrichten*. Ondernemingen die ervoor opteren van de vrijstelling af te zien, vallen dus onder de algemene fiscale regeling. Zij betalen belasting over de door hun verstrekte goederen en diensten en hebben aldus recht op aftrek voor de goederen en diensten die zij afnemen. Voorts wordt in artikel 12, leden 2 en 3, CIVA bepaald dat de keuze wordt gemaakt in de verklaring waarin wordt aangegeven dat de activiteit wordt gestart of gewijzigd, en dat deze keuze gevolgen sorteert vanaf de dag waarop deze verklaring wordt afgegeven. Verder valt de belastingplichtige die van de vrijstelling afziet, voor een periode van minstens vijf jaar onder de door hem gekozen algemene regeling. Indien de belastingplichtige na die vijf jaar vrijgesteld wil blijven, moet hij belasting betalen over de resterende voorraden en overeenkomstig artikel [24], lid 5, CIVA de aftrekken regulariseren die voor vaste activa zijn verricht.

III. Wat het recht betreft om voor de algemene regeling te opteren, moeten voorts nog de voorwaarden van artikel 12 CIVA in aanmerking worden genomen. Artikel 12, lid 1, sub a, bepaalt namelijk dat *„[z]iekenhuizen, klinieken, [...] die NIET toebehoren aan [...] particuliere instellingen die deel uitmaken van het Nationale Gezondheidssysteem [...] van de vrijstelling [kunnen] afzien’*. Aangezien er uitzonderingen bestaan op de mogelijkheid om van het recht op btw-aftrek af te zien, en er daarbij wordt uitgegaan van de vraag of de betrokken instellingen al dan niet deel uitmaken van het

¹ Nvdv.: In casu meer bepaald instellingen waar gratis medische consultaties en geneesmiddelen worden verstrekt aan hulpbehoevenden.

Nationale Gezondheidssysteem, is het van belang te weten hoe dat systeem in elkaar zit:

- a. De Lei de Bases da Saúde is goedgekeurd bij wet nr. 48/90 van 24 augustus 1990 (Lei n.º 48/90 de 24 de Agosto). Grondslag XII, dat deel uitmaakt van hoofdstuk II, omschrijft het gezondheidssysteem als volgt: 1 – Het gezondheidssysteem bestaat uit de Serviço Nacional de Saúde (Nationale Gezondheidsdienst) en alle openbare instellingen die activiteiten verrichten ter bevordering en behandeling van de gezondheid en dienaangaande preventief optreden, alsook uit alle particuliere instellingen en alle vrijeberoepers die met de Nationale Gezondheidsdienst overeenkomsten sluiten over het verrichten van al deze activiteiten of een deel ervan. 4 – Het rede nacional de prestação de cuidados de saúde (nationaal netwerk van de gezondheidszorg) omvat de instellingen van de Serviço Nacional de Saúde en de particuliere instellingen en de vrijeberoepers waarmee overeenkomsten zijn gesloten [...]
- b. Het Estatuto do Serviço Nacional de Saúde (Statuut van de Nationale Gezondheidsdienst) is goedgekeurd bij artikel 1 van Decreto Lei nr. 11/93 van 15 januari 1993. Artikel 2 van dit Decreto Lei omschrijft de werkingssfeer van dit Statuut en bepaalt dat het zich tevens uitstrekt tot particuliere instellingen die deel uitmaken van het nationale netwerk van de gezondheidszorg.
- c. Artikel 37, lid 1, van het Estatuto do Serviço Nacional de Saúde, bepaalt hoe de particuliere activiteiten concreet deel uitmaken van het nationale Gezondheidssysteem, terwijl artikel 37, lid 2, bepaalt dat particuliere instellingen en vrije beroepers in de gezondheidszorg die overeenkomsten sluiten zoals bedoeld in lid 1, deel uitmaken van het nationale netwerk van de gezondheidszorg [...]
- d. Voorts dient te worden verwezen naar Decreto Lei nr. 97/98 van 18 april 1998, dat regels bevat betreffende de sluiting van de in Lei nr. 48/90 van 24 augustus 1990 – Lei de Bases da Saúde – genoemde overeenkomsten. In de preambule van dit Decreto Lei wordt duidelijk verklaard dat deze wet *een op een gemengd model gestoeld gezondheidssysteem invoert, waarbij de particuliere sector en de sociaaleconomische sector elkaar aanvullen en beconcurreren in het kader van de zorgverlening, en dat PARTICULIERE INSTELLINGEN EN VRIJE BEROEPERS DIE MET DE NATIONALE GEZONDHEIDSDIENST OVEREENKOMSTEN SLUITEN*

BETREFFENDE DE BEVORDERING VAN DE GEZONDHEID, PREVENTIE EN BEHANDELING OF BETREFFENDE BEPAALDE VAN DEZE ACTIVITEITEN, DEEL UITMAKEN VAN HET NATIONALE NETWERK VAN DE GEZONDHEIDSZORG.

- e. Verder moet worden vastgesteld dat artikel 132, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112/EG, onder de titel *„Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”*, bepaalt dat de volgende handelingen zijn vrijgesteld: *„ziekenhuisverpleging en medische verzorging [...] door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard”*.
- f. De nationale wetgever is nog verder gegaan, aangezien hij in artikel 9, lid 2, CIVA medische en gezondheidsdiensten die door ziekenhuizen, klinieken, dispensaria en soortgelijke inrichtingen worden verricht, van de belasting heeft vrijgesteld, ongeacht de rechtsvorm of de hoedanigheid van de dienstverrichter. Anderzijds heeft hij belastingplichtigen die niet onder artikel 132, lid 1, sub b, van de richtlijn vallen, in artikel 12, lid 1, sub b – afstand van de vrijstelling – de mogelijkheid geboden om ervoor te opteren toch belasting te betalen.
- g. Kortom, de mogelijkheid om van de vrijstelling af te zien wordt niet alleen ontzegd aan publiekrechtelijke rechtspersonen, maar ook aan instellingen die diensten verrichten onder voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor publiekrechtelijke lichamen, namelijk ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard, voor zover zij deel uitmaken van het Nationale Gezondheidssysteem.
- h. Ten slotte hangt het antwoord op de vraag of een belastingplichtige van de belastingvrijstelling kan afzien, gelet op artikel 391 van bovengenoemde richtlijn, uitsluitend af van de kenmerken van de belastingplichtige, dat wil zeggen deze mogelijkheid is strikt voorbehouden aan belastingplichtigen die geen publiekrechtelijke lichamen zijn of die, indien zij geen dergelijke lichamen zijn, hun activiteit niet onder vergelijkbare voorwaarden uitoefenen. Van dergelijke voorwaarden is volgens de communautaire rechtspraak sprake wanneer de privaatrechtelijke inrichting profiteert van het feit dat de kosten van de diensten gedeeltelijk worden gedragen door

ziekteverzekeringsinstellingen of andere
socialezekerheidsinstellingen.

- i. Aangezien er overeenkomsten/akkoorden zijn gesloten met verschillende subsystemen van het Nationale Gezondheidssysteem – waaronder het Instituto de Acção Social das Forças armadas (IASFA) – kan de belastingplichtige naar het oordeel van het Supremo Tribunal Administrativo ingevolge artikel 12, lid 1, sub b, CIVA, gelezen in samenhang met grondslag XII van wet nr. 48/90 (wet inzake de grondslagen van het gezondheidswezen), geen aanspraak maken op een optierecht, aangezien hij is toegetreden tot het Nationale Gezondheidssysteem.

IV. Uit de computerbestanden van DGCI en de door de betrokken belastingdienst verstrekte gegevens blijkt namelijk dat de belastingplichtige niet heeft geopteerd, en ook niet zou kunnen opteren, voor het algemene stelsel van belastingheffing, wat de conclusie wettigt dat DE DOOR HEM VERRICHTE HANDELINGEN OVEREENKOMSTIG DE VERMELDINGEN IN HET BELASTINGREGISTER BESTAAN IN LEVERINGEN VAN GOEDEREN VAN GOEDEREN OF DIENSTEN WAARVOOR GEEN RECHT OP AFTREK BESTAAT, OMDAT ZIJ ONDER ARTIKEL 9, LID 2, CIVA VALLEN.

B.3.2. KEUZERECHT VOOR VASTGOEDTRANSACTIES

I. Volgens artikel 9, leden 28 en 29, van artikel 9 CIVA, zijn de *verhuring van vastgoed alsook handelingen die zijn onderworpen aan de IMT* (Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis – gemeentebelasting op de verkoop van vastgoed) vrijgesteld van belasting. Aangezien deze vrijstelling is vastgelegd in artikel 9 CIVA, gaat het, zoals reeds gezegd, om een eenvoudige en onvolledige vrijstelling. De onderneming is dus niet verplicht, bij de levering van goederen of het verrichten van diensten belasting te betalen, maar kan anderzijds de op de aankopen betaalde belasting niet aftrekken.

II. Volgens artikel 12 CIVA, meer bepaald de leden 4, 5, 6 en 7 ervan, kan de belastingplichtige evenwel van de vrijstelling afzien, voor zover is voldaan aan de voorschriften van Decreto Lei 21/2007 van 29 januari 2007, waarbij Decreto Lei nr. 241/86 van 20 augustus 2007 is ingetrokken.

III. Volgens artikel 12, leden 4 en 5, kan maar van de vrijstelling worden afgezien indien de huurder of koper een belastingplichtige is en het goed volledig of voornamelijk gebruikt voor belastbare

activiteiten. Indien aan deze voorwaarden en aan de vormvereisten van Decreto Lei nr. 21/2007 is voldaan, kan de belastingplichtige van de vrijstelling afzien. Deze afstand sorteert gevolgen vanaf de dag waarop de huur- of verkoopovereenkomst voor het onroerend goed wordt gesloten. Op dezelfde dag ontstaat het recht op aftrek, dat overeenkomstig de artikelen 19 tot en met 26 en 78 CIVA kan worden uitgeoefend, met inachtneming de in artikel 98, lid 2, CIVA genoemde termijn (vier jaar), die kan worden verdubbeld (tot acht jaar) voor zover is voldaan aan de voorwaarden van artikel 8 van Decreto Lei nr. 21/2007 van 29 januari 2007.

IV. Opgemerkt zij evenwel dat de belastingplichtige, ook al heeft hij de bedoeling om het pand dat onder artikel 3818 van het kadaster van gemeente 111004 is ingeschreven, te verhuren of te verkopen aan Clínica Parque dos Poetas SA, niet op grond van artikel 12 CIVA voor belastingheffing kan opteren, aangezien de huurder overeenkomstig artikel 9, lid 2, CIVA vrijgesteld is van belasting en geen recht op aftrek heeft, zodat overeenkomstig artikel 2, lid 1, sub d, van Decreto Lei nr. 21/2007 van 25 januari 2007 voor deze vastgoedtransactie onmogelijk van de vrijstelling kan worden afgezien.

V. De belastingplichtige heeft in zijn startverklaring het eerste veld van vak 12 aangekruist en daarmee aangegeven dat hij opteerde voor de heffing van belasting over de overdracht of de verhuring van onroerende goederen of zelfstandige delen ervan. Hij heeft evenwel geen onroerende goederen of zelfstandige delen ervan overgedragen of verhuurd, terwijl de afstand van de vrijstelling slechts gevolgen sorteert vanaf de datum waarop de betrokken overeenkomst is gesloten, zoals blijkt uit Decreto Lei 21/2007.

VI. BIJGEVOLG MOET WORDEN GECONCLUDEERD DAT DE BELASTINGPLICHTIGE VALT ONDER DE VRIJSTELLING VAN ARTIKEL 9, LEDEN 28 EN 29, CIVA, AANGEZIEN HET ONDER ARTIKEL 3818 VAN HET KADASTER VAN GEMEENTE 111004 INGESCHEVEN PAND WAARVAN HIJ EIGENAAR IS, TOT OP HEDEN NIET IS VERHUURD OF OVERGEDRAGEN EN HIJ NIET VAN DE VRIJSTELLING HAD KUNNEN AFZIEN INDIEN DAT WEL WAS GEBEURD (ARTIKEL 2, LID 1, SUB D, VAN DECRETO LEI NR. 21/2007).

B.4. DAADWERKELIJK UITGEOEFENDE ACTIVITEIT / TOEPASSELIJKE BTW-REGELING

Op 2 juli 2007 werd een schriftelijke overeenkomst inzake de overdracht van de exploitatie van het ziekenhuis gesloten tussen de

belastingplichtige als overdrager en CLÍNICA PARQUE DOS POETAS SA als overnemer (bijlagen 1-19).

B.4.1. ZIEKENHUIS

De overdracht had betrekking op het ziekenhuis met de naam Clínica Parque dos Poetas, waarvan de belastingplichtige de wettelijke eigenaar is.

[OMISSIS]

De exploitatie werd overgedragen voor een periode van tien jaar vanaf de datum van de inwerkingtreding van de overeenkomst, 1 juli 2007. Deze periode kan telkens met vijf jaar worden verlengd.

[OMISSIS]

Zowel de overdrager als de overnemer behoort tot de groep ondernemingen die worden gecontroleerd door ESPÍRITO SANTO SAÚDE SGPS SA. Zij hebben dezelfde raad van bestuur.

[...]

Op grond van de overeenkomst inzake de overdracht van de exploitatie heeft de belastingplichtige CLÍNICA DO PARQUE DOS POETAS SA in 2007 en 2008 240 000,00 EUR en 480 000,00 EUR, vermeerderd met btw tegen de normale geldende belastingvoet, in rekening gebracht, waarbij opgemerkt zij dat het cijfer voor 2007 enkel betrekking heeft op de periode van juli tot december.

De verhuring van apparatuur en andere vast geïnstalleerde uitrusting, alsook de verhuring van onroerende goederen, waaruit de overdracht onder bezwarende titel van de exploitatie van een commerciële of industriële inrichting voortvloeit, is namelijk volgens artikel 9, lid 28, sub c, CIVA aan belasting onderworpen. Het gaat dus om een in artikel 9, lid 28, CIVA vastgestelde uitzondering op de vrijstelling.

Volgens artikel 4, lid 1, CIVA worden als dienstverrichtingen beschouwd: handelingen onder bezwarende titel die geen leveringen van goederen, geen intracommunautaire verwervingen of geen invoer van goederen vormen.

Bijgevolg is in casu sprake van een belastbare, niet-vrijgestelde dienstverrichting.

B.5. TOEPASSING VAN DE REGELS BETREFFENDE MISBRUIK OP HET GEBIED VAN DE BTW

Zoals reeds gezegd, heeft de onderhavige zaak betrekking heeft op een belastingplichtige die goederen en diensten (uitrusting en bouw van een ziekenhuis) verwerft die dienen om vrijgestelde handelingen (medische diensten) te verrichten (artikel 9, lid 2, CIVA).

Het recht op aftrek, zoals opgevat in het kader van het BTW-STELSEL, DAT OP HET NEUTRALITEITSBEGINSEL IS GEBASEERD (richtlijn 77/388/EEG, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/112/EG), vooronderstelt dat de belastingplichtige die btw over de door hem verworven of ingevoerde goederen betaalt, vervolgens – stroomafwaarts – belaste of vrijgestelde handelingen verricht die recht op aftrek verlenen. Dat wil zeggen dat de mogelijkheid voor de belastingplichtige om de betaalde voorbelasting af te trekken, afhangt van het soort downstreamactiviteiten dat deze belastingplichtige verricht. Bovendien is aftrek slechts mogelijk indien er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een upstreamtransactie en een of meerdere downstreamactiviteiten die recht op aftrek verlenen. De artikelen 19, lid 1, en 20, lid 1, CIVA vormen het equivalent van deze communautaire bepalingen in de Portugese wetgeving.

Voorts moeten de juridische voorwaarden voor de aftrekbaarheid van de btw volgens vaste communautaire rechtspraak worden beoordeeld op basis van de oorspronkelijke bestemming van het goed. Dat het goed later voor iets anders wordt gebruikt, verandert niet de btw-status die oorspronkelijk aan het goed is toegekend. Overeenkomstig deze rechtspraak kunnen late wijzigingen slechts aanleiding geven tot een eventuele aanpassing indien de voorwaarden van artikel 25 CIVA zijn vervuld.

In die zin heeft het Hof van Justitie in zijn arrest van 6 april 1995 in zaak C-4/94 het volgende vastgesteld:

[...] wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, [heeft] deze laatste geen recht [...] op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling. [...] het recht op aftrek [vereist immers] een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en [...] het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, [is] niet relevant.

Het Hof van Justitie heeft dienaangaande reeds vastgesteld dat „[h]et beginsel van fiscale neutraliteit [...] niet in[houdt], dat een

belastingplichtige die de keuze tussen twee handelingen heeft, er één kan kiezen en de gevolgen van de andere kan laten gelden”.

Zoals bekend, heeft de belastingplichtige evenwel vanaf de start van zijn activiteit zijn recht op aftrek uitgeoefend voor alle stroomopwaartse handelingen, hoewel hij wist dat het gebruik van de infrastructuur van het ziekenhuis ten behoeve van haar activiteiten, zoals blijkt uit het in de statuten omschreven maatschappelijk doel, geen recht op aftrek verleende, aangezien activiteiten die verband houden met medische diensten die worden verricht door ziekenhuizen, volgens artikel 9, lid 2, CIVA vrijgesteld zijn van belasting en geen recht op aftrek verlenen.

Na de bouw en de inrichting van bovengenoemde infrastructuur heeft de belastingplichtige evenwel een overeenkomst tot overdracht van de exploitatie van het ziekenhuis gesloten met een daartoe door dezelfde aandeelhouders opgerichte vennootschap. In ruil voor deze overdracht ontving hij een jaarlijkse vergoeding. Deze downstreamtransactie, die aan btw is onderworpen, zou de belastingplichtige de mogelijkheid bieden om de betaalde voorbelasting af te trekken.

Vanaf het begin van zijn activiteit heeft de belastingplichtige zijn aftrekrecht uitgeoefend. In het kader daarvan heeft hij, zoals reeds gezegd, verschillende verzoeken om teruggaaf van btw ingediend. De belastingadministratie heeft de betrokken bedragen volledig terugbetaald. Voorts staat vast dat de belastingplichtige vanaf juli 2007, de maand waarin de downstreamactiviteiten zijn begonnen, bij de betaling van de door hem verschuldigde belasting de belasting heeft afgetrokken die hij bij de aankoop van goederen en diensten had gedragen.

Aangezien de downstreamactiviteiten goed zijn voor slechts 10 % van de inkomsten van Clínica Parque dos Poetas SA en de belastingplichtige verantwoordelijk is voor het behoud van het vermogen, resulteert de vaststelling van de belastingaanslag in een permanent belastingkrediet.

Het laat zich niet aanzien dat het opgebouwde belastingkrediet zal slinken. Integendeel, dit krediet zal waarschijnlijk verder groeien, zoals blijkt uit de documenten die zijn opgeslagen in het computersysteem van DGCI:

(...)

Bijgevolg kan worden geconcludeerd dat de belastingplichtige niet alleen sinds het begin van zijn activiteit belastingkrediet opbouwt, maar dit ook verder zal doen, aangezien uit de overeenkomst blijkt dat

de kosten constant hoger zijn dan de inkomsten, wat meebrengt dat de belastingaftrek hoger is dan de belastingen over de inkomsten.

(...)

Volgens de rechtspraak van het Hof, die onder meer vervat is in het arrest van 21 februari 2006 in zaak C-255/02, dat betrekking heeft op een verzoek om een prejudiciële beslissing over *misbruiken – handelingen die worden verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen*, kan slechts sprake zijn van misbruik indien:

- de handelingen leiden de toekenning van een fiscaal voordeel dat indruist tegen het doel dat door de btw-bepalingen wordt nagestreefd;
- de betrokken handelingen zijn in wezen gericht op het verkrijgen van een fiscaal voordeel.

Voorts moet de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd door richtlijn 2006/112/EG, aldus worden uitgelegd dat de belastingplichtige de betaalde voorbelasting niet kan aftrekken wanneer de handelingen waarop dit recht is gebaseerd, misbruik vormen.

Het zou in strijd zijn met het hierboven genoemde beginsel van fiscale neutraliteit indien belastingplichtigen de totale betaalde voorbelasting zouden kunnen aftrekken indien dit volgens de geldende wettelijke regeling in het kader van hun normale commerciële transacties niet mogelijk zou zijn.

Een ander aspect dat het Hof van Justitie beschouwt als een aanwijzing dat de betrokken handelingen in wezen tot doel hebben een btw-voordeel te verkrijgen, is het bestaan van een bijzondere verhouding tussen de contractpartijen.

Het lijkt geen twijfel dat de ondernemingen die partij zijn bij de overeenkomsten tot overdracht van de exploitatie, niet alleen door dezelfde personen worden bestuurd, maar ook als gecontroleerde vennootschappen tot dezelfde groep behoren.

Het is dan ook onze overtuiging dat de overeenkomst tot overdracht van de exploitatie van het ziekenhuis enkel diende om de btw-aftrek die ten tijde van de bouw en de inrichting ervan ten onrechte was toegepast, a posteriori te rechtvaardigen. De in deze infrastructuur uitgeoefende activiteit – het verstrekken van medische diensten – verleent immers volgens artikel 9, lid 2, CIVA niet het recht om de voorbelasting af te trekken.

Opgemerkt zij dat het gebruik van de ziekenhuisinfrastructuur ten behoeve van het maatschappelijk doel van de belastingplichtige, de wettelijke eigenaar ervan, geen recht op aftrek van de voorbelasting zou geven. De latere wijzigingen – de overeenkomst tot overdracht van de exploitatie – zouden, indien geen sprake zou zijn van misbruik, de in artikel 25 CIVA bedoelde regularisatie mogelijk maken. Daarvoor zou de wijziging van het statutaire doel naar behoren in het betrokken register moeten worden ingeschreven en vervolgens ter kennis moeten worden gebracht van de belastingadministratie.

Wat de tweede in de communautaire rechtspraak gestelde voorwaarde betreft, namelijk dat de sluiting van de overeenkomst tot overdracht van de exploitatie voornamelijk gericht is op het verkrijgen van een btw-voordeel, zij opgemerkt dat het volgens het Hof van Justitie niet noodzakelijk is om de subjectieve intentie van de partijen aan te tonen, maar dat het voldoende is om deze af te leiden uit objectieve elementen, zoals het feit dat het gaat om een zuiver kunstmatige transactie, of de juridische, economische of persoonlijke betrekkingen tussen de betrokken partijen.

Wat de economische en persoonlijke betrekkingen tussen de betrokken partijen betreft, behoren de contracterende ondernemingen, zoals reeds gezegd in punt III-B.1.1, als gecontroleerde vennootschappen tot dezelfde economische groep, geleid door ESPÍRITO SANTO SAÚDE SGPS SA. Niet alleen de gecontroleerde vennootschappen, maar ook de vennootschap die zeggenschap over deze vennootschappen uitoefent, worden door dezelfde personen bestuurd.

BIJGEVOLG MOET WORDEN VASTGESTELD DAT DE BESCHREVEN FEITEN MISBRUIK VORMEN OP HET GEBIED VAN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

B.6. TOE TE PASSEN PROCEDURE

Volgens het arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 2006 in zaak C-255/02 druist een handeling die ertoe strekt een belastingplichtige die in normale omstandigheden geen btw zou kunnen aftrekken, de mogelijkheid te bieden de volledige btw af te trekken, in tegen het neutraliteitsbeginsel en de doelstellingen van het btw-stelsel.

Het Hof heeft in dat arrest vastgesteld dat slechts een recht op aftrek kan bestaan indien er geen misbruik is, en dat de btw-regels zich verzetten tegen het recht van een belastingplichtige om de voorbelasting af te trekken indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd, misbruik vormen.

Het Hof stelde vast dat de onderzochte situatie misbruik van de btw-regeling opleverde, en dat er vanuit btw-oogpunt van uit diende te worden gegaan dat de betrokken handeling nooit had plaatsgevonden.

Bijgevolg moeten transacties die misbruik vormen, aldus worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld in de toestand die zou hebben bestaan indien de betrokken transacties niet zouden hebben plaatsgevonden

Aangezien er geen recht bestaat op aftrek van de btw die is gedragen bij de bouw en de inrichting van het onroerend goed dat de infrastructuur voor het verstrekken van medische diensten huisvest, is ook de latere betaling van btw overeenkomstig artikel 4, lid 1, CIVA, alsook elke regularisatie van de aftrek overeenkomstig artikel 25 CIVA uitgesloten.

In deze omstandigheden kan de belastingadministratie met terugwerkende kracht de betaling eisen van de bedragen die zijn afgetrokken voor elke transactie waarvoor blijkt dat het recht op aftrek op onrechtmatige wijze is uitgeoefend.

De belastingadministratie moet evenwel ook alle belastingen aftrekken die op de downstreamactiviteiten hebben gedrukt en die de betrokken belastingplichtige op kunstmatige wijze verschuldigd is, teneinde de fiscale druk te verlagen.

B.7. CONCLUSIE

Gelet op het bovenstaande en op de gebeurtenissen die in de periode van 2003 tot 2007 hebben plaatsgevonden, alsook op de houding van de belastingplichtige ten aanzien van de verplichtingen die voortvloeien uit de regels van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), moet het volgende worden vastgesteld:

1. De in het ziekenhuis te verrichten activiteit valt onder de vrijstelling van artikel 9, lid 2, CIVA.
2. Deze vrijstelling wordt onvolledig genoemd, aangezien de ondernemer geen belasting hoeft te betalen over de door hem geleverde prestaties, maar aan de andere kant geen recht op aftrek heeft voor de door hem afgenomen goederen en diensten.
3. Krachtens artikel 12 CIVA zou kunnen worden afgezien van de vrijstelling voor de in het ziekenhuis te verrichten activiteit indien geen overeenkomsten waren gesloten met bepaalde subsystemen van het gezondheidsstelsel.

4. De opgegeven vastgoedtransacties vallen onder de belastingvrijstelling van artikel 9, leden 28 en 29, CIVA, waarvan kan worden afgezien zoals aangegeven in punt 3.
5. Deze activiteit heeft niet plaatsgevonden. Indien dat wel het geval was geweest, had verzoekster evenmin op grond van artikel 12 CIVA van de belastingvrijstelling kunnen afzien, aangezien de huurder/koper vrijgestelde handelingen in de zin van artikel 9, lid 2, zou uitoefenen.
6. Na de bouw van het ziekenhuis werd een overeenkomst tot overdracht van de exploitatie ervan gesloten met een vennootschap die niet alleen tot dezelfde ondernemingsgroep behoort, maar ook door dezelfde personen wordt bestuurd.
7. De in de overeenkomst bedongen huurprijs heeft ertoe geleid dat tot op heden nog geen belastingen zijn betaald, maar dat intengendeel het belastingkrediet gestaag is gegroeid.

Het is dan ook onze overtuiging dat de gevolgen van de tussen SURGICARE UNIDADES DE SAÚDE SA als overdrager en CLÍNICA DO PARQUE DOS POETAS SA als overnemer gesloten overeenkomst tot overdracht van de exploitatie voor de btw buiten beschouwing moeten gelaten, zodat de btw die eerstgenoemde onderneming heeft gedragen bij de bouw en de inrichting van het ziekenhuis waarin de in deze overeenkomst genoemde infrastructuur is ondergebracht, niet kan worden afgetrokken of teruggegeven.

Bijgevolg moet zowel de aftrek van voorbelasting vanaf het begin van de activiteit tot op heden als de betaling van btw over de downstreamactiviteiten ongeldig worden verklaard.

Ten gevolge van deze correctie moeten, gelet op artikel 45, lid 1, van de Lei Geral Tributária (LGT), die is goedgekeurd bij Decreto Lei nr. 398/98 van 17 december 1998, overeenkomstig artikel 87 CIVA naheffingsaanslagen worden gevestigd, waarbij rekening moet worden gehouden met de hieronder genoemde bedragen die de belastingplichtige reeds heeft ontvangen, ONVERMINDERD DE BESLISSING DIE LATER ZAL WORDEN GENOMEN EN DIE HAAR NEERSLAG ZAL VINDEN IN HET ADVIES EN HET BESLUIT DIE DIT ONTWERPVERSLAG ZULLEN BEKRACHTIGEN.

[...]"

D) Ten gevolge van de op 7 juni 2010 doorgevoerde correcties werden de naheffingsaanslagen nrs. 10094236 tot en met 10094243 gevestigd voor de over

de jaren 2005, 2006 en 2007 verschuldigde btw en verwijlinteressen. De termijn voor vrijwillige betaling liep af op 29 november 2010 [OMISSIS].

E) Verzoekster heeft op 17 november 2010 een bankgarantie overgelegd om de opschorting van de fiscale executieprocedure (nr. 3247201001137220) te verkrijgen [OMISSIS].

F) Verzoekster heeft met „*Sabores Extravagantes, Lda*” een overeenkomst gesloten tot overdracht van de exploitatie van de in de Clínica Parque dos Poetas gevestigde cafetaria/bar [OMISSIS].

G) Bij aangetekende brief van 29 november 2010 heeft verzoekster beroep ingesteld bij het tribunal tributário de Lisboa [OMISSIS].

VI. De conclusie van haar verzoekschrift doet twee vragen rijzen:

a) de vraag of de niet-inleiding van de in artikel 63 CPPT bedoelde voorafgaande procedure tot gevolg heeft dat de btw-aanslagen nietig zijn;

b) indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, de vraag of verzoekster misbruik heeft gepleegd om teruggaaf van btw te verkrijgen.

De eerste vraag wordt eerst behandeld.

VI. 1. Verzoekster voert ter ondersteuning van de stelling dat de niet-inachtneming van bovengenoemde procedure leidt tot de nietigheid van de aanslagen, het volgende aan:

Artikel 63 CPPT is een procedurevoorschrift.

De btw-richtlijn, zoals deze wordt uitgelegd, die als grondslag voor de toepassing van de antimisbruikmaatregel wordt aangevoerd, legt regels en beginselen vast betreffende het belastbare feit, vrijstellingen, de maatstaf van heffing en andere materieelrechtelijke kwesties, dat wil zeggen zij regelt geen procedurekwesties zoals de verjaringstermijn, de vervaltermijn, vormvoorwaarden waaraan de inspectie moet voldoen, de uitoefening van het recht van hoor en wederhoor enzovoort.

Door te vereisen dat de toepassing van de antimisbruikbepalingen volgens een specifieke procedure verloopt, stelt artikel 63 CPPT dus geen beperkingen aan de toepassing van de regels en beginselen van de btw-richtlijn. Indien dat wel zo was, zou immers ook moeten worden aangenomen dat artikel 45 LGT beperkingen stelt aan de toepassing van de gemeenschapsrechtelijke regels betreffende deze belasting door een vervaltermijn vast te stellen voor de heffing van de btw, aangezien de btw-richtlijn, zoals reeds gezegd, geen regels bevat betreffende het verval, de verjaring, de uitoefening van het recht van hoor en wederhoor enzovoort.

De niet-toepassing van de procedure van artikel 63 CPPT zou bovendien inhouden dat de btw en andere belastingen ongelijk worden behandeld, zonder dat daarvoor een zinvolle verklaring of enige rechtvaardiging bestaat. Aldus zou de belastingadministratie niet de bijzondere garanties verlenen die de belastingplichtigen in het kader van de toepassing van de antimisbruikregeling moeten genieten.

Door niet een dergelijke procedure in te leiden, heeft zij een onregelmatigheid begaan die tevens tot gevolg heeft dat de bestreden naheffingsaanslagen onrechtmatig zijn.

VI.2. Artikel 63 CPPT luidt als volgt:

„Artikel 63

Toepassing van de antimisbruikbepaling

1. De heffing van belastingen op grond van de antimisbruikbepaling van artikel 38, lid 2, van de Lei Geral Tributária geschiedt volgens de bepalingen van dit artikel.
2. (Opgeheven.)
3. De motivering van het ontwerpbesluit en van het besluit om de in lid 1 genoemde antimisbruikbepaling toe te passen, bevat noodzakelijkerwijs:
 - a) een beschrijving van de aangegane juridische transactie of de verrichte rechtshandeling en van de transacties en handelingen die eenzelfde economisch doel hebben, alsook de vermelding van de hierop toepasselijke bepalingen;
 - b) het bewijs dat de juridische transactie of de rechtshandeling in wezen of voornamelijk erop gericht is de belastingen die voor transacties of handelingen met eenzelfde economisch doel zouden moeten worden betaald, te verlagen, te vermijden of de betaling ervan uit te stellen, of fiscale voordelen te verkrijgen.
4. De in lid 1 genoemde antimisbruikbepaling kan pas worden toegepast nadat de belastingplichtige overeenkomstig de bepalingen van de wet is gehoord.
5. Het recht om vooraf te worden gehoord wordt uitgeoefend binnen een termijn van 30 dagen nadat het ontwerpbesluit tot toepassing van de antimisbruikbepaling ter kennis is gebracht van de belastingplichtige.
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 in lid 1 genoemde antimisbruikbepaling moet eerst toestemming worden verleend door het hoofd van de dienst of door de ambtenaar aan wie deze bevoegdheid is gedelegeerd, nadat de belastingplichtige overeenkomstig lid 5 is gehoord.

8. De in lid 1 genoemde antimisbruikbepaling is 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 150 dagen heeft geantwoord.

9. (Opgeheven.)

10. (Opgeheven.) (De hier aangehaalde versie van artikel 63 is – op lid 6 na – de versie zoals gewijzigd bij artikel 152 van Lei nr. 64-B/2011 van 30 december 2011, die in werking is getreden op 1 januari 2012 – zie artikel 215 van deze wet.)”

Ten tijde van de feiten luidde dit artikel als volgt:

„Artikel 63

Toepassing van de antimisbruikbepalingen

1. Belastingen 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 kennelijk misbruik wordt gemaakt van bepaalde rechtsvormen.

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 bepalingen 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 aangepane juridische transactie of de verrichte 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 worden 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 zelfstandig beroep in rechte worden ingesteld.”

Hieruit volgt dat de belastingadministratie de in deze bepaling bedoelde procedure dient in te leiden indien zij vermoedt dat er sprake is van misbruik.

De vraag die rijst, is of kan worden afgezien van de procedure die in de hierboven aangehaalde bepaling is beschreven, gelet op de communautaire oorsprong van de btw. [Or. 25]

Zoals verzoekster terecht stelt, regelen de communautaire btw-voorschriften namelijk materieelrechtelijke kwesties, maar geen procedurekwesties zoals die welke hier aan de orde zijn, zodat het nationale recht dat deze kwesties regelt, ook op de btw van toepassing is.

Aangezien deze vraag rechtstreeks verband houdt met het gemeenschapsrecht, dat door het Hof van Justitie dient te worden uitgelegd, dient het Hof te worden 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?”

VI.3. Het antwoord op deze vraag bepaalt ook het antwoord op de andere, hierboven geformuleerde vraag.

Indien het Hof antwoordt dat de procedure dient te worden toegepast, moeten de aanslagen immers nietig worden verklaard, aangezien de procedure niet in acht is genomen. In het tegenovergestelde geval dient vervolgens op basis van de bewezen feiten en in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof te worden nagegaan of er sprake is van misbruik.

VII. Gelet op het bovenstaande wordt de behandeling van de zaak geschorst en wordt het Hof van Justitie 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?”

De griffie van het Supremo Tribunal Administrativo wordt gelast het verzoek om een prejudiciële beslissing, samen met kopieën van de stukken, daaronder begrepen het inleidende verzoekschrift, het arrest, het beroepschrift van verzoekster en andere relevante processtukken, schriftelijk toe te zenden aan de griffie van het Hof.

[OMISSIS] (*handtekeningen*)