

Downloaded via the EU tax law app / web

Spojené věci C-18/05 a C-155/05

Casa di cura privata Salus SpA

v.

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Napoli 4

a

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 1

v.

Villa Maria Beatrice Hospital Srl

(žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Commissione tributaria provinciale di Napoli a Commissione tributaria regionale di Firenze)

„článek 104 odst. 3 druhý pododstavec jednacího řádu – Šestá směrnice o DPH – článek 13 část B písm. c) – Osvobození od daně – Dodání zboží, které bylo zcela použito na činnost osvobozenou od daně, aniž by zakládalo nárok na odpočet daně“

Usnesení Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 6. července 2006 I-0000

Shrnutí usnesení

Daňové předpisy – Harmonizace právních předpisů – Daň z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Osvobození od daně stanovená šestou směrnicí

[Směrnice Rady 77/388, čl. 13 část B písm.c)]

První část čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu musí být vykládána v tom smyslu, že osvobození od daně, které stanoví, se použije výlučně na následný prodej zboží předtím pořízeného osobou povinnou k dani pro potřeby činnosti osvobozené od daně podle uvedeného článku, pokud daň z přidané hodnoty odvedená při převodním pořízení uvedeného zboží nezaložila nárok na odpočet daně.

(viz bod 31 a výrok)

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

6. července 2006 (*)

„?lánek 104 odst. 3 druhý pododstavec jednacího řádu – Šestá směrnice o DPH – ?lánek 13 ?ást B písm. c) – Osvobození od dan? – Dodání zboží, které bylo zcela použito na ?innost osvobozenou od dan?, aniž by zakládalo nárok na odpočet dan?“

Ve spojených v?cech C?18/05 a C?155/05,

jejichž p?edm?tem jsou žádosti o rozhodnutí o p?edběžné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podané Commissione tributaria provinciale di Napoli (C?18/05) a Commissione tributaria regionale di Firenze (C?155/05) (Itálie), rozhodnutími ze dne 15. ?ervence 2004 a 23. b?ezna 2005, došlými Soudnímu dvoru dne 20. ledna 2005 a 6. dubna 2005, v ?ízeních

Casa di cura privata Salus SpA (C?18/05)

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

a

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (C?155/05)

proti

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

ve složení J. Makarczyk (zpravodaj), p?edseda senátu, R. Schintgen a L. Bay Larsen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: R. Grass,

po vyrozumění p?edkládajících soud? o tom, že Soudní dv?r hodlá rozhodnout usnesením s odvodněním v souladu s ?l. 104 odst. 3 druhým pododstavcem svého jednacího řádu,

po vyzvání zú?astněných osob uvedených v ?lánku 23 statutu Soudního dvora, aby p?edložily svá p?ípadná vyjádření k této otázce,

po vyslechnutí generální advokátky,

vydává toto

Usnesení

1 Žádosti o rozhodnutí o p?edběžných otázkách se primárn? týkají výkladu první ?ásti ?l. 13 ?ásti B písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Společný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

2 Podle § 13 šesté směrnice:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními těžké povahy;

[...]

B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

c) dodání zboží zcela použitého na činnost, která je osvobozena od daně podle tohoto § 17 odst. 6 nebo podle § 28 odst. 3 písm. b), pokud toto zboží nezaložilo nárok na odpočet daně, nebo dodání zboží, při jehož pořízení nebo výrobě se v souladu s § 17 odst. 6 daň z přidané hodnoty nestala odpočitatelnou;

[...]“

3 § 17 odst. 2 šesté směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

b) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

4 Podle § 10 nařízení prezidenta republiky č. 633 o zavedení a právní úpravě daně z přidané hodnoty (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) ze dne 26. října 1972 (řádný dodatek č. 1 ke GURI č. 292 ze dne 11 listopadu 1972, dále jen „nařízení prezidenta 633/1972“) jsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):

„[...]

18) zdravotnické diagnostické, léčebné a rehabilitační služby poskytované osobám v rámci výkonu regulovaných zdravotnických povolání ve smyslu § 99 konsolidovaného znění zákona o zdraví, schváleného královským nařízením ze dne 27. července 1934 č. 1265, ve znění pozdějších změn, nebo stanovené nařízením ministra zdravotnictví ve spolupráci s ministrem financí;

19) nemocniční a lékařské služby poskytované nemocnicemi nebo klinikami a smluvními léčebnými zařízeními, jakož i vzájemnými zařízeními lékařské pomoci s právní subjektivitou, a [neziskovými organizacemi], včetně poskytování léčiv, lékařských nástrojů a výživy, jakož i péče poskytovaná lázeňskými zařízeními“.

5 § 1 odst. 4 nařízení s mocí zákona č. 313 ze dne 2. září 1997 (dále jen „nařízení s mocí zákona 313/1997“) do § 10 nařízení prezidenta 633/1972 vložil bod 27d, který stanoví osvobození „dodání zboží pořízeného nebo dovezeného bez nároku na úplný odpot s ním související daně ve smyslu § 19, 19a 1 a 19a 2“ od DPH.

Spory v povodních řízeních a předložné otázky

Vč C-18/05

6 Casa di cura privata Salus SpA (dále jen „Salus“) je léčebným zařízením, které vykonává své zdravotnické činnosti v rámci dohod uzavřených se Servizio Sanitario Nazionale (Národní zdravotní služba). Uvedené činnosti jsou osvobozené od daně podle vnitrostátní právní úpravy, která provedla § 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

7 Tvrdíce, že § 13 část B písm. c) šesté směrnice ukládá členským státům, aby rovněž osvobodily od daně dodání zboží zcela použitého na činnosti osvobozené od daně, Salus požádalo Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4 (daňový úřad Neapol 4) o vrácení částky 2 880 535 000 lir (1 487 672,17 eur), které zaplatilo na DPH v průběhu let 1998 až 2000. V návaznosti na konkludentní zamítavé rozhodnutí daňové správy, podalo Salus dne 13. března 2003 žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Napoli.

8 Předkládající soud poukazuje na rozdíly v italské judikatuře, pokud jde o použití osvobození stanoveného v § 13 části B písm. c) šesté směrnice na dodání zboží použitého na činnost osvobozenou od daně.

9 Většina judikatury totiž vykládá toto ustanovení jako ustanovení stanovící objektivní osvobození od daně, použitelné pouze z toho důvodu, že je pořízené zboží použito pro činnosti osvobozené od daně, takže žádostem o vrácení neodpořítané daně je v případech podobných případu projednávanému vyhověno.

10 Naproti tomu podle menšinového směru judikatury, ke kterému se předkládající soud přiklání, směruje uvedené ustanovení výlučně k osvobození od daně prodeje skutečného subjektu, které nemá právo využít nárok na odpot daně z důvodu osvobození jejich činnosti od daně, pokud bylo postoupené zboží zcela použito na činnost osvobozenou od daně.

11 Za těchto podmínek se Commissione tributaria provinciale di Napoli rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložné otázky:

„1) Vztahuje se osvobození od daně uvedené v § 13 B písm. c) [šesté směrnice] na [DPH] zaplacenou na vstupu při pořízení zboží použitého na činnost osvobozenou od daně nebo na

případ, kdy se osoba, která poříkla zboží určené k výkonu této činnosti, následně rozhodne prodat ho jiným osobám?

2) Obsahuje toto ustanovení bezpodmínečná a dostatečná přesná pravidla, aby bylo přímo použitelné ve vnitrostátním právním řádu?

3) Jaký význam je třeba přikládat, pokud jde o primý úinek směrnice, okolnosti, [že] [čl. 13 část B šesté směrnice] stanoví, že členské státy jsou povinny při provedení [pravidel uvedených v písm. c)] stanovit podmínky k „zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití“?

Věc C-155/05

12 Dne 16. září 2002 podala Villa Maria Beatrice Hospital Srl (dále jen „VMB Hospital“) k Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (daňový úřad Florencie 1) devět žádostí o vrácení jednak částky 1 799 779,46 eur, navýšené o úroky vzniklé nebo úroky, které vzniknou, z titulu DPH neoprávněně zaplacené v průběhu let 1998 až 2000, a jednak celkové částky 1 987 090,64 eur zaplacené z titulu DPH v průběhu let 1992 až 1997. Jelikož uvedené žádosti byly předmětem konkludentního zamítavého rozhodnutí, podala VMB Hospital dne 15. dubna 2003 žalobu ke Commissione tributaria provinciale di Firenze.

13 VMB Hospital uplatnila, že její hlavní činnost spočívá v poskytování nemocniční a lékařské péče v akreditačním režimu Servizio Sanitario Nazionale, tedy činnosti osvobozené od DPH podle vnitrostátní právní úpravy, která provedla čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

14 VMB Hospital zejména tvrdila, že dodání zboží zcela použitého na činnosti uvedené v článku 13 šesté směrnice nejsou italským zákonodárcem osvobozena od daně, takže nemohla plně odpočíst DPH z dotyčných dodání v průběhu let 1992 až 2000. VMB Hospital krom toho tvrdila, že nařízení s mocí zákona 313/1997, přijaté v návaznosti na rozsudek Soudního dvora ze dne 25. června 1997, Komise v. Itálie (C-45/95, Recueil, s. I-3605), nezajistilo úplné provedení šesté směrnice do vnitrostátního práva.

15 Rozsudkem ze dne 3. prosince 2003 – 19. ledna 2004 Commissione tributaria provinciale di Firenze žalobu vyhověl.

16 Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 se dne 20. května 2004 proti tomuto rozsudku odvolala k předkládajícímu soudu, tvrdíc zejména, že soud prvního stupně nesprávně vyložil čl. 13 část B písm. c) šesté směrnice.

17 Předkládající soud má za to, že změna článku 10 nařízení prezidenta 633/1972 provedená nařízením s mocí zákona 313/1997 nezavedla obecné osvobození pro veškeré zboží zcela použité na činnost osvobozenou od daně nebo vyloučené z nároku na odpočet, jak je uvedeno ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Itálie, nýbrž omezuje osvobození od daně pouze na dodání, jejichž předmětem je zboží pořízené nebo dovezené bez nároku na úplný odpočet odpovídající daně. Osvobození od daně se tedy týká pouze zboží pořízeného s DPH, kterou není možné odpočíst, které je použito pro plnění osvobozená od daně a poté dále prodáno.

18 Za těchto podmínek se Commissione tributaria regionale di Firenze rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba mít po vložení bodu 27d do článku 10 nařízení prezidenta 633/1972 za to, že Italská republika stále neplní své povinnosti uložené [šestou směrnicí] a zejména čl. 13 části B písm. c) [této směrnice]?“

Ke spojení včci C-18/05 a 155/05

19 Vzhledem k souvislosti obou těchto včci je namístě je v souladu s článkem 43 jednacího řádu ve spojení s článkem 103 téhož řádu spojit pro účely usnesení.

K první předložené otázce ve vci C-18/05 a k předložené otázce ve vci C-155/05

20 Jelikož má Soudní dvůr za to, že o odpovědi na tyto otázky nelze rozumně pochybovat, vyrozuměl na základě čl. 104 odst. 3 druhého pododstavce svého jednacího řádu předkládající soud o tom, že hodlá rozhodnout usnesením s odvodněním a vyzval zúčastněné uvedené v článku 23 statutu Soudního dvora, aby předložily v této vci svá případná vyjádření.

21 Ve svých vyjádřeních si Salus a VMB Hospital nadále stojí za svými stanovisky a navrhuji odpověďt na položenou otázku v tom smyslu, že čl. 13 část B písm. c) šesté směrnice musí být vykládán jako ustanovení znamenající, že zboží převážené na osobu vykonávající výlučnou činnost osvobozenou od daně, pokud nezaložilo nárok na odpočet daně, musí být rovněž osvobozeno od daně nebo vést ke vzniku nároku na odpočet daně.

Úvodní poznámky

22 Úvodem, pokud jde o otázku položenou předkládajícím soudem ve vci C-155/05, je třeba připomenout, že Soudní dvůr není v rámci článku 234 ES příslušný ani k rozhodování o výkladu vnitrostátních právních nebo správních předpisů, ani o souladu takových ustanovení s právem Společenství (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. listopadu 1999, Teckal, C-107/98, Recueil, s. I-8121, bod 33, a ze dne 4. března 2004, Barsotti a další, C-19/01, C-50/01 a C-84/01, Recueil, s. I-2005, bod 30).

23 Nicméně, Soudnímu dvoru je v případě otázek, jež jsou formulovány nepřesně nebo které překračují rámec oprávnění svěřený Soudnímu dvoru článkem 234 ES, v tomto ohledu vyhrazeno vyjmout ze všech poznatků poskytnutých předkládajícím soudem a zejména z odvodnění předkládacího rozhodnutí prvky práva Společenství, které s přihlédnutím k předmetu sporu vyžadují výklad (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. listopadu 1978, Pigs Marketing Board, 83/78, Recueil, s. 2347, bod 26; ze dne 17. června 1997, Codiesel, C-105/96, Recueil, s. I-3465, bod 13, a ze dne 26. května 2005, António Jorge, C-536/03, Sb. rozh. s. I-4463, bod 16).

24 Ve světle předkládacího rozhodnutí ve vci C-155/05 je namístě mít za to, že vnitrostátní soud požaduje výklad první části čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice.

K předloženým otázkám

25 Podstatou otázek předkládajících soudů je, zda se osvobození od DPH stanovené v první části čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice týká DPH zaplacené na vstupu při pořízení zboží zcela použitého pro jednu z činností uvedených ve stejném článku, nebo zda se toto osvobození použije výlučně v případě následného prodeje takového zboží.

26 V tomto ohledu je namístě připomenout, že podle judikatury je třeba osvobození od daně stanovená v článku 13 šesté směrnice vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplné poskytnutí služeb nebo dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. května 2005,

Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29, a ze dne 9. února 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/03, Sb. rozh. s. I-3875, bod 13).

27 Uvedená osvobození představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž cílem je zabránit rozdílnému používání režimu DPH mezi členskými státy a musí být definována na úrovni Společenství (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, Recueil, s. I-13711, bod 37, ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237, bod 16, a ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 15).

28 Pokud jde konkrétně o první část čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice, ukládá členským státům, aby osvobodily od daně dodání zboží, které je zcela použito na činnost osvobozenou od daně podle stejného článku, pokud zboží nezaložilo nárok na odpočet daně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 12).

29 Soudní dvůr mimoto rozhodl, že čl. 13 část B písm. c) šesté směrnice má za cíl zabránit dvojímu zdanění, které je v rozporu se zásadou daňové neutrality vlastní společnému systému DPH (výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 15).

30 První část čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice tak osvobozením, které stanoví, umožňuje zabránit tomu, že následný prodej zboží bude předmětem nového zdanění, pokud toto zboží bylo předtím pořízeno osobou povinnou k dani pro potřeby činnosti osvobozené od daně podle téhož článku, a při takovém pořízení byla tedy DPH zaplacená definitivně, bez možnosti jejího odpočtu.

31 V důsledku toho je třeba na první otázku položenou ve věci C-18/05 a na jedinou otázku položenou ve věci C-155/05 odpovědět tak, že první část čl. 13 části B písm. c) musí být vykládána v tom smyslu, že osvobození od daně, které stanoví, se použije výlučně na následný prodej zboží předtím pořízeného osobou povinnou k dani pro potřeby činnosti osvobozené od daně podle uvedeného článku, pokud DPH odvedená při převodním pořízení uvedeného zboží nezaložila nárok na odpočet daně.

Ke druhé a třetí otázce ve věci C-18/05

32 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že s přihlédnutím k odpovědi poskytnuté na první otázku ve věci C-18/05 nejsou již druhá a třetí otázka položená v této věci pro rozhodnutí sporu v převodním řízení relevantní. Není proto namístě na tyto otázky odpovídat.

K nákladnému řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícími soudy, jsou k rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

První část čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládána v tom smyslu, že osvobození od daní, které stanoví, se použije výlučně na následný prodej zboží předtím pořízeného osobou povinnou k dani pro potřeby činnosti osvobozené od daní podle uvedeného článku, pokud DPH odvedená při původním pořízení uvedeného zboží nezaložila nárok na odpočet daní.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.