

Downloaded via the EU tax law app / web

Liidetud kohtuasjad C-18/05 ja C-155/05

Casa di cura privata Salus SpA

versus

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4

ja

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1

versus

Villa Maria Beatrice Hospital Srl

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Commissione tributaria provinciale di Napoli ja Commissione tributaria regionale di Firenze)

Kodukorra artikli 104 lõike 3 teine lõik – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 B osa punkt c – Maksuvabastus – Sellise kauba tarnimine, mida kasutati täielikult maksust vabastatud tegevuseks, kui nimetatud kauba puhul ei olnud õigust maksu maha arvata

Määruse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 B osa punkt c)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B osa punkti c esimest osa tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav ainult sellise kauba edasimüügi korral, mille maksukohustuslane on eelnevalt soetanud nimetatud artikli kohaselt maksust vabastatud tegevuse tarbeks, kui ei olnud õigust maha arvata nimetatud kauba esialgsel soetamisel makstud käibemaksu.

(vt punkt 31 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (viies koda)

6. juuli 2006(*)

Kodukorra artikli 104 lõike 3 teine lõik – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 13 B osa punkt c – Maksuvabastus – Sellise kauba tarnimine, mida kasutati täielikult maksust vabastatud tegevuseks,

kui nimetatud kauba puhul ei olnud õigust maksu maha arvata

Liidetud kohtuasjades C?18/05 ja C?155/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Commissione tributaria provinciale di Napoli (C?18/05) ja Commissione tributaria regionale di Firenze (C?155/05) (Itaalia) 15. juuli 2004. aasta ja 23. märtsi 2005. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 20. jaanuaril 2005 ja 6. aprillil 2005, menetlustes

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

versus

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

ja

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

versus

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees J. Makarczyk (ettekandja), kohtunikud R. Schintgen ja L. Bay Larsen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: R. Grass,

olles teavitanud eelotsusetaotluse esitanud kohtuid, et Euroopa Kohus teeb kodukorra artikli 104 lõike 3 teisele lõigule tuginedes ettepaneku lahendada asi põhistatud määrusega,

olles palunud Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikutel esitada selle kohta omapoolsed võimalikud märkused,

olles ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on andnud järgmise

määruse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad peamiselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 B osa punkti c esimese osa tõlgendamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

2 Kuuenda direktiivi artiklis 13 on sätestatud:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused;

[...]

B. *Muu maksuvabastus*

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

c) kauba tarnimine, mida kasutatakse täielikult käesoleva artikli kohaselt või artikli 28 lõike 3 punkti b kohaselt maksust vabastatud tegevuseks, kui nimetatud kauba puhul ei olnud õigust maksu maha arvata, või sellise kauba tarnimine, mille omandamisel või valmistamisel ei võinud artikli 17 lõike 6 kohaselt käibemaksu maha arvata;

[...]”

3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 näeb ette:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

[...]”

Siseriiklikud õigusnormid

4 Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedid nr 633, mis kehtestab ja korraldab käibemaksu (decreto del Presidente della Repubblica, n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto; *GURI* nr 292 regulaarne lisa nr 1, 11.11.1972; edaspidi „presidendi dekreet 633/1972”), artikli 10 kohaselt on käibemaksust vabastatud:

„[...]

18) meditsiinilise diagnostika, abi ja taastusravi teenused, mida isikutele osutatakse sellistel tervishoiu kutsealadel töötades, mis on sätestatud kuninga 27. juuli 1934. aasta dekreediga nr 1265 (mida on hiljem muudetud) heaks kiidetud tervishoiuseaduste konsolideeritud teksti artiklis

99 või mis on ette nähtud tervishoiuministri dekreedis, mis on kooskõlastatud rahandusministriga;

19) haiglaravi ja meditsiinilise abi teenused, mida osutavad haiglad või kliinikud ja tunnustatud raviasutused, samuti vastastikuse abistamisega tegelevad ühingud, millel on juriidilise isiku staatus, ja [mittetulundusühingud], kaasa arvatud ravimite manustamine, meditsiinitehnika ja toit, samuti vesiravilate osutatavad teenused”.

5 2. septembri 1997. aasta seadusandliku dekreeedi nr 313 (edaspidi „seadusandlik dekreet nr 313/1997”) artikli 1 lõikega 4 täiendati presidendi dekreeedi 633/1972 artiklit 10 punktiga 27 *quinqües*, mille kohaselt vabastatakse käibemaksust „tarned, mille objektiks on kaubad, mis on soetatud või imporditud ilma õiguseeta arvata sellega seotud maks täielikult maha artiklite 19, 19 *bis* 1 ja 19 *bis* 2 alusel”.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-18/05

6 Casa di cura privata Salus SpA (edaspidi „Salus”) on tervishoiuasutus, mis osutab tervishoiuteenuseid Servizio Sanitario Nazionalega (riigi tervishoiuamet) sõlmitud lepingute alusel. Tema tegevus on käibemaksust vabastatud siseriikliku õigusnormi alusel, millega võeti üle kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b.

7 Väites, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt c kohustab liikmesriike maksust vabastama ka sellise kauba tarnimise, mida kasutatakse täielikult maksust vabastatud tegevuseks, taotles Salus Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4^{ta} (Napoli 4. maksubüroo) aastatel 1998–2000 makstud käibemaksu tagastamist summas 2 880 535 000 Itaalia liiri (1 487 672,17 eurot). Kuna maksuhaldur lükkas taotluse vaikimisi tagasi, esitas Salus 13. märtsil 2003 kaebuse Commissione tributaria provinciale di Napolile.

8 Eelotsusetaotluse esitanud kohus sedastas, et Itaalia kohtupraktikas on erinevalt kohaldatud kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis c sätestatud maksuvabastust, mis puudutab maksust vabastatud tegevuseks kasutatava kauba tarnimist.

9 Valdavalt on seda sätet kohtupraktikas tõlgendatud nii, et see näeb ette objektiivse iseloomuga maksuvabastuse, mis on kohaldatav tulenevalt ainuüksi asjaolust, et soetatud kaup on kasutatud maksust vabastatud tegevuseks, nii et sarnastel juhtudel nagu põhikohtuasjas on maha arvamata maksu tagastamise nõuded rahuldatud.

10 Seevastu vähemusse jäänud kohtupraktika suund, mida pooldab eelotsusetaotluse esitanud kohus, peab kõnealuse sätte alusel maksust vabastatuks ainult kaupade müüki isikute poolt, kellel puudub mahaarvamise õigus põhjusel, et nende tegevus on maksust vabastatud, juhul kui võõrandatud kaup oli mõeldud täielikult vaid maksust vabastatud tegevuseks.

11 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria provinciale di Napoli menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 B osa punktis c sätestatud maksuvabastus laieneb ka sisendkäibemaksule, mis on makstud sellise kauba omandamisel, mida kasutatakse maksuvabadeks tehinguteks, või olukorrale, kus sellisteks tehinguteks mõeldud kauba omandanud isik otsustab selle teistele isikutele edasi müüa?

2. Kas samas sättes sisalduvad nõuded on tingimusteta ja piisavalt täpsed, et neid siseriiklikus õiguses otse kohaldada?

3. Millist tähtsust tuleb direktiivi vahetu õiguspõhise seisukohalt omistada asjaolule, et [kuuenda direktiivi artikli 13 B osas] on sätestatud, et liikmesriigid kehtestavad [punkti c sätteid] üle võttes tingimused, et „ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”?

Kohtuasi C-155/05

12 Villa Maria Beatrice Hospital Srl (edaspidi „VMB Hospital”) esitas 16. septembril 2002 Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1-le (Firenze 1. maksubüroo) üheksa taotlust esiteks aastatel 1998–2000 alusetult makstud käibemaksu tagastamiseks summas 1 799 779,46 eurot koos lisandunud või lisanduva intressiga ja teiseks aastatel 1992–1997 tasutud käibemaksu tagastamiseks kogusummas 1 987 090,64 eurot. Kuna taotlus lükati vaikimisi tagasi, esitas VMB Hospital 15. aprillil 2003 kaebuse Commissione tributaria provinciale di Firenzele.

13 VMB Hospital väitis, et tema põhitegevus seisneb haiglaravi ja meditsiinilise abi teenuste osutamises Servizio Sanitario Nazionale akrediteerimissüsteemi alusel, kusjuures see tegevus on käibemaksust vabastatud siseriikliku õiguse alusel, millega võeti üle kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b.

14 VMB Hospital selgitas eelkõige, et Itaalia seadusandja ei ole maksust vabastanud kauba tarnimist, mida kasutatakse täielikult kuuenda direktiivi artiklis 13 nimetatud tegevuseks, mistõttu ta ei saanud aastatel 1992–2000 asjaomaste tarnetega seotud käibemaksu täies ulatuses maha arvata. Ühtlasi väitis VMB Hospital, et seadusandlik dekreet 313/1997, mis võeti vastu tingituna Euroopa Kohtu 25. juuni 1997. aasta otsusest kohtuasjas C-45/95: komisjon vs. Itaalia (EKL 1997, lk I-3605), ei taganud kuuenda direktiivi täielikku ülevõtmist siseriiklikku õigusesse.

15 Commissione tributaria provinciale di Firenze rahuldab kaebuse 3. detsembri 2003. aasta – 19. jaanuari 2004. aasta otsusega.

16 Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 esitas selle otsuse peale 20. mail 2004 apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites eelkõige, et esimese astme kohus tõlgendas väärtalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et presidendi dekreediga 633/1972 artikli 10 täiendamisel seadusandliku dekreediga 313/1997 ei kehtestatud üldist maksuvabastust kõikide kaupade puhul, mida kasutatakse täielikult maksust vabastatud tegevuseks või kui nimetatud tegevuse puhul ei olnud õigust maksu maha arvata, nagu on kirjeldatud eespool viidatud kohtuotsuses komisjon vs. Itaalia, vaid maksuvabastust piirati, võimaldades seda vaid tarnete puhul, mille objektiks on kaubad, mis on soetatud või imporditud ilma õiguseta arvata sellega seotud maks täielikult maha. Seega puudutab maksuvabastus ainult kaupa, mis on soetatud ilma õiguseta käibemaksu maha arvata ja mida kasutatakse maksust vabastatud tehinguteks ning müüakse seejärel edasi.

18 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria regionale di Firenze menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas pärast presidendi dekreediga 633/1972 artikli 10 täiendamist punktiga 27 rikub Itaalia Vabariik jätkuvalt liikmesriigi kohustusi, mis tulenevad [kuuendast direktiivist] ja täpsemalt [selle] artikli 13 B osa punktist c?”

Kohtuasjade C-18/05 ja C-155/05 liitmine

19 Kuna need kaks kohtuasja on omavahel seotud, liidetakse need kohtumääruse huvides

vastavalt kodukorra artiklile 43, koostoimes kodukorra artikliga 103.

Esimene eelotsuse küsimus kohtuasjas C?18/05 ja eelotsuse küsimus kohtuasjas C?155/05

20 Leides, et neile küsimustele antav vastus on väljaspool põhjendatud kahtlust, teatas Euroopa Kohus oma kodukorra artikli 104 lõike 3 teisele lõigule tuginedes eelotsusetaotluse esitanud kohtutele, et tal on ettepanek asi lahendada põhjendatud määrusega, ning palus Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 23 mainitud huvitatud isikutel esitada selle kohta oma võimalikud märkused.

21 Oma märkustes jäid Salus ja VMB Hospital oma varasemate seisukohtade juurde ja tegid ettepaneku vastata esitatud küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c tuleb tõlgendada nii, et see tähendab, et kaubad, mis on võõrandatud isikule, kelle tegevus on täielikult maksust vabastatud, tuleb samuti maksust vabastada või kui nendelt ei saanud maksu maha arvata, tuleb anda õigus mahaarvamisele.

Sissejuhatavad märkused

22 Sissejuhatuseks tuleb seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusega kohtuasjas C?155/05 meenutada, et EÜ artikli 234 alusel ei ole Euroopa Kohus pädev otsustama ei siseriiklike seaduste või määruste sätete tõlgendamise ega nende sätete ühenduse õigusele vastavuse üle (vt selle kohta 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?107/98: Teckal, EKL 1999, lk I?8121, punkt 33, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?19/01, C?50/01 ja C?84/01: Barsotti jt, EKL 2004, lk I?2005, punkt 30).

23 Kui küsimused on sõnastatud sobimatult või väljuvad Euroopa Kohtule EÜ artikliga 234 antud ülesannete raamest, võib ta eraldada eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud aspektide kogumist ja eriti eelotsusetaotluse põhjendustest need ühenduse õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades tarvis tõlgendada (vt selle kohta 29. novembri 1978. aasta otsus kohtuasjas 83/78: Pigs Marketing Board, EKL 1978, lk 2347, punkt 26; 17. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C?105/96: Codiesel, EKL 1997, lk I?3465, punkt 13, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?536/03: António Jorge, EKL 2005, lk I?4463, punkt 16).

24 Pidades silmas eelotsusetaotlust kohtuasjas C?155/05, tuleb järeldada, et liikmesriigi kohus taotleb kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c esimese osa tõlgendust.

Eelotsuse küsimused

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtud soovivad sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c esimeses osas ette nähtud maksuvabastus puudutab sisendkäibemaksu, mis on tasutud sellise kauba soetamisel, mida kasutatakse täielikult mõneks sama artikli kohaselt maksust vabastatud tegevuseks, või kehtib see maksuvabastus ainult sellise kauba edasimüügi korral.

26 Selles osas tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tõlgendatakse kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi kitsalt, kuna nad kalduvad kõrvale üldprintsibist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuse osutamine või kauba tarnimine, mida maksukohustuslane on teostanud tasu eest (vt selle kohta eelkõige 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I?4427, punkt 29, ja 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?415/04: Kinderopvang Enschede, EKL 2006, lk I?1385, punkt 13).

27 Mainitud maksuvabastused on ühenduse õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine, mistõttu peab nende sisu

määratlema ühendus (vt selle kohta 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, EKL 2003, lk I-13711, punkt 37; 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I-11237, punkt 16, ja 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, EKL 2005, lk I-10373, punkt 15).

28 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c esimene osa paneb liikmesriikidele kohustuse vabastada maksust kauba tarnimine, mida kasutatakse täielikult sama artikli kohaselt maksust vabastatud tegevuseks, kui nimetatud kauba puhul ei olnud õigust maksu maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 12).

29 Peale selle on Euroopa Kohus sedastanud, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c eesmärk on vältida topeltmaksustamist, mis on vastuolus ühisest käibemaksusüsteemist lahutamatu neutraalse maksustamise põhimõttega (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 15).

30 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c esimene osa võimaldab selles sätestatud maksuvabastuse abil vältida uut maksustamist kauba edasimüügi korral, kuna maksukohustuslane on kauba eelnevalt soetanud sama artikli kohaselt maksust vabastatud tegevuse tarbeks ja järelikult on selle soetamise ajal käibemaks lõplikult ära makstud ilma võimaluseta seda maha arvata.

31 Seega tuleb kohtuasjas C-18/05 esimesele küsimusele ja kohtuasjas C-155/05 esitatud ainsale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c esimest osa tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav ainult sellise kauba edasimüügi korral, mille maksukohustuslane on eelnevalt soetanud nimetatud artikli kohaselt maksust vabastatud tegevuse tarbeks, kui ei olnud õigust maha arvata nimetatud kauba esialgsel soetamisel makstud käibemaksu.

Teine ja kolmas küsimus kohtuasjas C-18/05

32 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et arvestades kohtuasjas C-18/05 esimesele küsimusele antud vastust, ei ole selles kohtuasjas esitatud teine ja kolmas küsimus põhikohtuasjas vaidluse lahendamisel enam asjassepuutuvad. Seega ei ole viimastele vaja vastata.

Kohtukulud

33 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B osa punkti c esimest osa tuleb tõlgendada nii, et selles ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav ainult sellise kauba edasimüügi korral, mille maksukohustuslane on eelnevalt soetanud nimetatud artikli kohaselt maksust vabastatud tegevuse tarbeks, kui ei olnud õigust maha arvata nimetatud kauba esialgsel soetamisel makstud käibemaksu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.