Downloaded via the EU tax law app / web

Gevoegde zaken C?18/05 en C?155/05

Casa di cura privata Salus SpA

tegen

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Napoli 4

en

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 1

tegen

Villa Maria Beatrice Hospital Srl

(verzoeken van de Commissione tributaria provinciale di Napoli en de Commissione tributaria regionale di Firenze om een prejudiciële beslissing)

„Artikel 104, lid 3, tweede alinea, van Reglement voor procesvoering – Zesde BTW-richtlijn – Artikel 13, B, sub c – Vrijstellingen – Levering van goederen die uitsluitend werden gebezigd voor vrijgestelde activiteit en waarvoor geen recht op aftrek is genoten”

Beschikking van het Hof (Vijfde kamer) van 6 juli 2006

Samenvatting van de beschikking

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, B, sub c)

Het eerste deel van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd dat de daarin voorziene vrijstelling uitsluitend geldt voor de wederverkoop van goederen die tevoren door een belastingplichtige ten behoeve van een krachtens dat artikel vrijgestelde activiteit zijn verworven, voor zover geen recht op aftrek is genoten voor de over de eerste verwerving van die goederen betaalde belasting over de toegevoegde waarde.

(cf. punt 31 en dictum)

BESCHIKKING VAN HET HOF (Vijfde kamer)

6 juli 2006 (*)

„Artikel 104, lid 3, tweede alinea, van het Reglement voor de procesvoering – Zesde BTW-richtlijn – Artikel 13, B, sub c – Vrijstellingen – Leveringen van goederen die uitsluitend werden gebezigd voor vrijgestelde activiteit en waarvoor geen recht op aftrek is genoten”

In de gevoegde zaken C?18/05 en C?155/05,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Commissione tributaria provinciale di Napoli (C?18/05) en de Commissione tributaria regionale di Firenze (C?155/05) (Italië), bij beschikkingen van 15 juli 2004 en 23 maart 2005, ingekomen bij het Hof op 20 januari 2005 en 6 april 2005, in de procedures

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

tegen

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

en

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

tegen

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

geeft

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. Makarczyk (rapporteur), kamerpresident, R. Schintgen en L. Bay Larsen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Grass,

na de verwijzende rechterlijke instanties ervan in kennis te hebben gesteld dat het Hof voornemens is, overeenkomstig artikel 104, lid 3, tweede alinea, van zijn Reglement voor de procesvoering te beslissen bij met redenen omklede beschikking,

na de in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie bedoelde belanghebbenden te hebben verzocht, hun eventuele opmerkingen dienaangaande in te dienen,

de advocaat-generaal gehoord,

de navolgende

Beschikking

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen in eerste instantie de uitlegging van artikel 13, B, sub c, eerste deel, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

2 Artikel 13 van de Zesde richtlijn luidt:

„A. *Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang*

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke 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;

[...]

B. *Overige vrijstellingen*

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

c) levering van goederen die uitsluitend zijn gebezigd voor een activiteit die krachtens dit artikel of krachtens artikel 28, lid 3, sub b), is vrijgesteld, als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten, of levering van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig de bepalingen van artikel 17, lid 6, het recht op aftrek is uitgesloten;

[...]"

3 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

[...]”

Nationaal recht

4 Volgens artikel 10 van decreet nr. 633 van de president van de Republiek van 26 oktober 1972 betreffende de invoering en de regeling van de belasting over de toegevoegde waarde (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) (gewone bijlage nr. 1 bij GURI nr. 292 van 11 november 1972; hierna: „DPR nr. 633/1972”) zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”):

„[...]

18) medische diensten van diagnose, behandeling en revalidatie ten behoeve van personen in het kader van de uitoefening van gereglementeerde beroepen op het gebied van de gezondheidszorg in de zin van artikel 99 van de testo unico van de wetten op de gezondheidszorg, goedgekeurd bij real decreto [koninklijk decreet] nr. 1265 van 27 juli 1934, zoals vervolgens gewijzigd, of die de minister van Volksgezondheid in overeenstemming met de minister van Financiën bij decreet vaststelt;

19) diensten van opname en behandeling die worden verricht door ziekenhuizen of verpleeginrichtingen waarvoor een tariefovereenkomst geldt, alsook door vennootschappen voor onderlinge hulpverlening met rechtspersoonlijkheid en door [organisaties zonder winstoogmerk], waaronder de toediening van geneesmiddelen, geneeskundige hulpmiddelen en voeding alsook kuurdiensten door kuurinrichtingen.”

5 Artikel 1, lid 4, van decreto legislativo (wetsbesluit) nr. 313 van 2 september 1997 (hierna: „decreto legislativo nr. 313/1997”) heeft in artikel 10 van DPR nr. 633/1972 een punt 27 quinquies toegevoegd dat voorziet in BTW-vrijstelling voor „leveringen van goederen die zonder recht op volledige aftrek van voorbelasting in de zin van artikel in 19, 19 bis, lid 1, en 19 bis, lid 2, zijn verworven of ingevoerd”.

De hoofdgedingen en de prejudiciële vragen

Zaak C?18/05

6 De Casa di cura privata Salus SpA (hierna: „Salus”) oefent haar activiteiten op gezondheidsgebied uit in het kader van een overeenkomst met de Servizio Sanitario Nazionale (nationale gezondheidsdienst). Deze activiteiten zijn vrijgesteld van BTW krachtens de nationale regeling waarbij artikel 13, A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn is omgezet.

7 Volgens Salus moeten de lidstaten krachtens artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn ook leveringen van goederen vrijstellen die uitsluitend voor vrijgestelde activiteiten worden gebezigd; derhalve heeft zij het Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4 (belastingdienst Napels 4) verzocht om terugbetaling van 2 880 535 000 ITL (1 487 672,17 EUR) die zij in de jaren 1998 tot en met 2000 als BTW had betaald. Na de stilzwijgende afwijzing door de belastingdienst heeft Salus op 13 maart 2003 beroep bij de Commissione tributaria provinciale di Napoli ingesteld.

8 De verwijzende rechter wijst op verschillen in de Italiaanse rechtspraak bij de toepassing van de vrijstelling van artikel 13 B, sub c, van de Zesde richtlijn op de leveringen van goederen die voor een vrijgestelde activiteit worden gebezigd.

9 Volgens de meerderheid van de rechtspraak voorziet deze bepaling namelijk in een objectieve vrijstelling die van toepassing is alleen op grond van het feit dat de aangekochte goederen voor vrijgestelde handelingen worden gebezigd, zodat de verzoeken om terugbetaling van de niet-afgetrokken belasting in gevallen als het onderhavige worden ingewilligd.

10 Volgens een minderheid van de rechtspraak, waarbij de verwijzende rechter zich aansluit, strekt deze bepaling daarentegen alleen tot vrijstelling van de verkoop van goederen door degenen die wegens de vrijstelling van hun activiteit geen aftrekrecht hebben, voorzover het geleverde goed uitsluitend voor een vrijgestelde activiteit is bestemd.

11 In deze omstandigheden heeft de Commissione tributaria provinciale di Napoli de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Betreft de vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub c, van de [Zesde richtlijn] de voorbelasting betaald voor de aanschaf van goederen die voor vrijgestelde handelingen waren bestemd, dan wel het geval waarin degene die de goederen voor het verrichten van dergelijke handelingen heeft aangeschaft, die goederen vervolgens aan derden verkoopt?

2) Is deze bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig om rechtstreekse werking in de nationale rechtsorde te hebben?

3) Welk belang voor de rechtstreekse werking van de richtlijn heeft artikel 13, [B, van de Zesde richtlijn] op grond waarvan de lidstaten bij de omzetting van het voorschrift [sub c] de voorwaarden moeten vaststellen ‚om alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen'?"

Zaak C?155/05

12 Op 16 september 2002 heeft Villa Maria Beatrice Hospital Srl (hierna: „VMB Hospital") bij de Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (belastingdienst Firenze 1) negen verzoeken ingediend om terugbetaling van enerzijds 1 799 779,46 EUR, vermeerderd met vervallen of te vervallen rente, voor in de jaren 1998 tot en met 2000 onverschuldigd betaalde BTW, en anderzijds in totaal 1 987 090,64 EUR voor in de jaren 1992 tot en met 1997 betaalde BTW. Deze verzoeken werden stilzwijgend afgewezen. VMB Hospital heeft op 15 april 2003 beroep bij de Commissione tributaria provinciale di Firenze ingesteld.

13 VMB Hospital heeft gesteld, zich hoofdzakelijk bezig te houden met gezondheidsdiensten van opname en behandeling in het kader van een erkenningsregeling van de Servizio Sanitario Nazionale, dus met een activiteit die is vrijgesteld van BTW krachtens de nationale regeling die artikel 13 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn heeft omgezet.

14 VMB Hospital stelde in het bijzonder dat de leveringen van goederen die uitsluitend voor de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde activiteiten zijn bestemd, door de Italiaanse wetgever niet zijn vrijgesteld, zodat zij de voorbelasting over de betrokken leveringen voor de jaren 1992 tot en met 2000 niet volledig heeft kunnen aftrekken. Voorts, aldus VMB Hospital, heeft decreto legislativo nr. 313/1997, dat na het arrest van het Hof van 25 juni 1997, Commissie/Italië (C?45/95, Jurispr. blz. I?3605), is vastgesteld, de Zesde richtlijn niet volledig in nationaal recht omgezet.

15 Bij vonnis van 3 december 2003 – 19 januari 2004 heeft de Commissione tributaria

provinciale di Firenze het beroep toegewezen.

16 Op 20 mei 2004 heeft het Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 bij de verwijzende rechter beroep tegen dit vonnis ingesteld met name op grond dat de rechter in eerste aanleg artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn onjuist had uitgelegd.

17 Volgens de verwijzende rechter strekt de wijziging van artikel 10 van DPR nr. 633/1972 bij decreto legislativo nr. 313/1997 niet tot een algemene vrijstelling voor alle goederen die uitsluitend voor een vrijgestelde activiteit worden gebezigd of van het recht op aftrek zijn uitgesloten, zoals gesteld in het arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, maar beperkt zij de vrijstelling tot leveringen van goederen die zonder recht op volledige aftrek van voorbelasting zijn verworven of ingevoerd. De vrijstelling betreft dus slechts de goederen die zonder recht op aftrek van voorbelasting worden verworven, voor vrijgestelde handelingen worden gebezigd en vervolgens worden doorverkocht.

18 In deze omstandigheden heeft de Commissione tributaria regionale di Firenze de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet de Italiaanse Republiek na de toevoeging van punt 27 quinquies in artikel 10 van DPR nr. 633/1972 nog steeds worden geacht de krachtens de [Zesde richtlijn], in het bijzonder artikel 13, B, sub c, daarvan, op haar rustende verplichtingen niet te zijn nagekomen?”

De voeging van de zaken C?18/05 en C?155/05

19 Wegens de verknochtheid van deze twee zaken dienen zij overeenkomstig artikel 43 van het Reglement voor de procesvoering juncto artikel 103 van dit Reglement te worden gevoegd voor de beschikking.

De eerste prejudiciële vraag in zaak C?18/05 en de prejudiciële vraag in zaak C?155/05

20 Van oordeel dat over het antwoord op de gestelde vraag redelijkerwijs geen twijfel kan bestaan, heeft het Hof de verwijzende rechter ervan in kennis gesteld dat het voornemens is overeenkomstig artikel 104, lid 3, van zijn Reglement voor de procesvoering te beslissen bij met redenen omklede beschikking, en heeft het de in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie bedoelde belanghebbenden verzocht, hun eventuele opmerkingen dienaangaande in te dienen.

21 In hun opmerkingen handhaven Salus en VMB Hospital hun respectieve standpunten en geven zij in overweging de gestelde vraag aldus te beantwoorden, dat artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn betekent dat de goederen die worden geleverd aan iemand die uitsluitend een vrijgestelde activiteit uitoefent, en waarvoor geen voorbelasting is afgetrokken, ook van de belasting moeten worden vrijgesteld of recht op aftrek moeten geven.

Opmerkingen vooraf

22 Wat de vraag van de verwijzende rechter in zaak C?155/05 betreft, zij vooraf eraan herinnerd dat het Hof zich in het kader van artikel 234 EG niet kan uitspreken over de uitlegging van nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen of over de verenigbaarheid daarvan met het gemeenschapsrecht (zie in die zin arresten van 18 november 1999, Teckal, C?107/98, Jurispr. blz. I?8121, punt 33, en 4 maart 2004, Barsotti e.a., C?19/01, C?50/01 en C?84/01, Jurispr. blz. I?2005, punt 30).

23 Wanneer de vragen onjuist zijn geformuleerd of buiten het kader van de bij artikel 234 EG aan het Hof verleende opdracht vallen, blijft het evenwel aan het Hof voorbehouden om uit de door de verwijzende rechter verschafte gegevens en met name de motivering van de

verwijzingsbeslissing de elementen van gemeenschapsrecht te putten welke, mede gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging vereisen (zie in die zin arresten van 29 november 1978, Pigs Marketing Board, 83/78, Jurispr. blz. 2347, punt 26; 17 juni 1997, Codiesel, C?105/96, Jurispr. blz. I?3465, punt 13, en 26 mei 2005, António Jorge, C?536/03, Jurispr. blz. I?4463, punt 16).

24 Tegen de achtergrond van de verwijzingsbeschikking in zaak C?155/05, dient ervan te worden uitgegaan dat de nationale rechter verzoekt om uitlegging van het eerste gedeelte van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn.

De prejudiciële vragen

25 Met hun vragen wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen of de in het eerste gedeelte van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn bedoelde BTW-vrijstelling betrekking heeft op de betaalde voorbelasting bij de aankoop van goederen die zijn bestemd om uitsluitend voor een van de in dit artikel bedoelde activiteiten te worden gebezigd, dan wel of deze vrijstelling alleen van toepassing is op de wederverkoop van dergelijke goederen.

26 Volgens de rechtspraak van het Hof moeten de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn eng worden uitgelegd, daar zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat BTW wordt geheven over elke dienst of levering van goederen die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name arresten van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, Jurispr. blz. I?4427, punt 29, en 9 februari 2006, Kinderopvang Enschede, C?415/04, Jurispr. blz. I?1385, punt 13).

27 Die vrijstellingen zijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen, en moeten dus op gemeenschapsniveau worden gedefinieerd (zie in die zin arresten van 20 november 2003, Taksatorringen, C?8/01, Jurispr. blz. I?13711, punt 37; 18 november 2004, Temco Europe, C?284/03, Jurispr. blz. I?11237, punt 16, en 1 december 2005, Ygeia, C?394/04 en C?395/04, Jurispr. blz. I?10373, punt 15).

28 Het eerste gedeelte van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn verplicht de lidstaten tot vrijstelling van de levering van goederen die uitsluitend waren bestemd voor een activiteit die krachtens dit artikel is vrijgesteld, als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten (zie in die zin arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 12).

29 Bovendien heeft het Hof verklaard dat artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn dubbele heffing, die in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel, beoogt te voorkomen (arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 15).

30 Het eerste gedeelte van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn voorziet dus in een vrijstelling waardoor een nieuwe heffing kan worden voorkomen op de wederverkoop van goederen die voordien voor een krachtens dit artikel vrijgestelde activiteit door een belastingplichtige zijn verworven, waarbij dus bij deze aankoop de BTW definitief zonder aftrekmogelijkheid is betaald.

31 Bijgevolg dient op de eerste vraag in zaak C?18/05 en op de enige vraag in zaak C?155/05 te worden geantwoord dat het eerste gedeelte van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin bedoelde vrijstelling uitsluitend geldt voor de wederverkoop van goederen die voordien door een belastingplichtige ten behoeve van een krachtens dat artikel vrijgestelde activiteit zijn verworven, voorzover geen recht op aftrek is genoten voor de over de eerste verwerving van die goederen betaalde belasting over de toegevoegde waarde.

De tweede en de derde vraag in zaak C?18/05

32 Uit de verwijzingsbeschikking volgt dat, gelet op het antwoord op de eerste vraag in zaak C?18/05, de tweede en de derde vraag in die zaak niet meer relevant zijn voor de oplossing van het hoofdgeding. Deze laatste vragen dienen dus niet te worden beantwoord.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Het eerste gedeelte van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat de daarin bedoelde vrijstelling uitsluitend geldt voor de wederverkoop van goederen die voordien door een belastingplichtige ten behoeve van een krachtens dat artikel vrijgestelde activiteit zijn verworven, voorzover geen recht op aftrek van voorbelasting is genoten voor de over de eerste verwerving van die goederen betaalde belasting over de toegevoegde waarde.

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.