

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawy połączone C-18/05 i C-155/05

Casa di cura privata Salus SpA

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4

i

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1

przeciwko

Villa Maria Beatrice Hospital Srl

(wnioski o wydanie orzeczeń w trybie prejudycjalnym złożone przez Commissione tributaria provinciale di Napoli i przez Commissione tributaria regionale di Firenze)

Artykuł 104 § 3 akapit drugi regulaminu – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. III B lit. c) – Zwolnienia – Dostawa towarów przeznaczonych w całości do celów działalności zwolnionej od podatku, w przypadku których nie przysługiwano prawo do odliczenia

Streszczenie postanowienia

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. III B lit. c))

Wykładni pierwszej części art. 13 cz. III B lit. c) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy dokonywać w ten sposób, że przewidziane w niej zwolnienie od podatku dotyczy jedynie odsprzedaży towarów nabytych wcześniej przez podatnika dla potrzeb działalności zwolnionej od podatku na mocy tego przepisu, o ile nie przysługiwano mu prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy pierwotnym nabyciu tych towarów.

(por. pkt 31 i sentencja)

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 6 lipca 2006 r. (*)

Artykuł 104 § 3 akapit drugi regulaminu – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. III B lit. c) – Zwolnienia – Dostawa towarów przeznaczonych w całości do celów działalności zwolnionej od

podatku, w przypadku których nie przys?ugiwa?o prawo do odliczenia

W sprawach po??czonych C?18/05 i C?155/05

maj?cych za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzecze? w trybie prejudycjalnym, z?o?one przez Commissione tributaria provinciale di Napoli (C?18/05) i przez Commissione tributaria regionale di Firenze (C?155/05) (W?ochy) postanowieniami z dnia 15 lipca 2004 r. i z dnia 23 marca 2005 r., które wp?yn??y do Trybuna?u w dniu 20 stycznia 2005 r. i w dniu 6 kwietnia 2005 r., w post?powaniach:

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

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

oraz

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

przeciwko

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

TRYBUNA? (pi?ta izba),

w sk?adzie: J. Makarczyk (sprawozdawca), prezes izby, R. Schintgen i L. Bay Larsen, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Grass,

po powiadomieniu s?du krajowego, ?e Trybuna? zamierza orzec w sprawie postanowieniem z uzasadnieniem zgodnie z art. 104 § 3 akapit drugi regulaminu,

po wezwaniu podmiotów wymienionych w art. 23 Statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci do przedstawienia ewentualnych uwag w tym wzgl?dzie,

po wys?uchaniu rzecznika generalnego,

wydaje nast?puj?ce

Postanowienie

1 Wnioski o wydanie orzecze? w trybie prejudycjalnym dotycz? przede wszystkim wyk?adni pierwszej cz??ci art. 13 cz??? B lit. c) sz?stej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

2 Zgodnie z art. 13 szóstej dyrektywy:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszajcie innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

b) opieki szpitalnej i medycznej, jak również działalności jej towarzyszącej z nią związanej, wykonywanej przez instytucje zarządzane według prawa publicznego [podmioty prawa publicznego] lub, na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

[...].

B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszajcie innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

c) dostawy towarów przeznaczonych w całości dla działalności, która jest zwolniona od podatku na podstawie art. 28 ust. 3 lit. b), jeżeli dla tych towarów nieprzedsięwzięte zostały odliczenia podatkowe [nie przysługiwano prawo do odliczenia], jak również dla towarów, od których nabycia lub produkcji [przy których nabyciu lub produkcji] nie przysługiwano na podstawie art. 17 ust. 6 prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej;

[...]”.

3 Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego cego zapłacie] lub zapłaconego od towarów przywożonych;

[...]”.

Uregulowania krajowe

4 Zgodnie z art. 10 decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekretu prezydenta republiki nr 633 dotyczącego wprowadzenia i uregulowania podatku od wartości dodanej) z dnia 26 października 1972 r. (supplemento ordinario

nr 1 do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r., zwanego dalej „dekretem 633/1972”), zwolnione od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) jest:

„[...]”

18) świadczenie usług medycznych z zakresu diagnostyki, opieki i rehabilitacji w ramach wykonywania regulowanych zawodów medycznych w rozumieniu art. 99 tekstu jednolitego ustaw o ochronie zdrowia, przyjętego dekretem królewskim nr 1265 z dnia 27 lipca 1934 r. z późniejszymi zmianami, lub określonych dekretem ministra zdrowia w porozumieniu z ministrem finansów;

19) świadczenie opieki szpitalnej i medycznej przez zakłady szpitalne lub przez kliniki i zakłady opieki medycznej objęte systemem ubezpieczeń zdrowotnych, jak również przez stowarzyszenia pomocy wzajemnej posiadające osobowość prawną lub przez [organizacje o celach niezarobkowych], które obejmuje podawanie leków, zapewnianie sprzętu medycznego oraz pobytu i wyżywienia, jak również świadczenie opieki medycznej przez uzdrowiska termalne”.

5 Na mocy art. 1 ust. 4 decreto legislativo nr 313 z dnia 2 września 1997 r. (zwanego dalej „dekretem 313/1997”) do art. 10 dekretu 633/1972 dodany został pkt 27d, przewidujący zwolnienie od podatku VAT „dostaw mających za przedmiot towary, przy których nabyciu lub przywozie nie przysuguje o prawo do całkowitego odliczenia związanego z tym podatku w rozumieniu art. 19, art. 19a ust. 1 i art. 19a ust. 2”.

Spór przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-18/05

6 Casa di cura privata Salus SpA (zwana dalej „Salus”) jest zakładem opieki medycznej prowadzącym działalność na podstawie umów zawartych z Servizio Sanitario Nazionale (narodowej służby zdrowia). Działalność ta zwolniona jest od podatku VAT na mocy przepisów krajowych transponujących art. 13 cz. III A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

7 Twierdząc, że art. 13 cz. III B lit. c) szóstej dyrektywy nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia od podatku VAT również dostaw towarów przeznaczonych wyłącznie do celów działalności zwolnionej od podatku, Salus wniosła do Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4 (czwartego urzędu skarbowego w Neapolu) o zwrot 2 880 535 000 lirów włoskich (1 487 672,17 EUR) zapłaconych z tytułu podatku VAT w latach 1998–2000. W następstwie dorozumianej decyzji organów podatkowych oddalającej ten wniosek Salus wniosła w dniu 13 marca 2003 r. odwołanie do Commissione tributaria provinciale di Napoli.

8 Sąd krajowy wskazuje na rozbieżności w orzecznictwie włoskim dotyczącym stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. III B lit. c) szóstej dyrektywy do dostaw towarów przeznaczonych do celów działalności zwolnionej od podatku.

9 Wiksza część orzecznictwa interpretuje bowiem ten przepis w ten sposób, że przewiduje on zwolnienie o charakterze przedmiotowym, mające zastosowanie ze względu na sam fakt, że nabyte towary wykorzystywane są do celów działalności zwolnionej od podatku, przez co wnioski o zwrot nieodliczonego podatku w sprawach podobnych do sprawy niniejszej są uwzględniane.

10 Natomiast zgodnie z prezentowanym w orzecznictwie poglądem mniejszościowym, do którego przychylił się sąd krajowy, przepis ten dotyczy jedynie zwolnienia zakupu towarów dokonanego przez podmioty, które nie korzystają z prawa do odliczenia ze względu na zwolnienie wykonywanej przez nich działalności od podatku, o ile zbyty towar przeznaczony był wyłącznie

do celów działalności zwolnionej od podatku.

11 W tych okolicznościach Commissione tributaria provinciale di Napoli postanowiła zawiesić postępowanie i zwróciła się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zwolnienie przewidziane w art. 13 B lit. c) [szóstej dyrektywy] dotyczy [podatku VAT] naliczonego przy nabyciu towarów przeznaczonych do celów działalności zwolnionej od podatku także w przypadku, gdy podmiot, który nabył towary przeznaczone do wykonywania takich działalności, sprzedaje je następnie innym podmiotom?

2) Czy przepis ten zawiera wystarczająco bezwarunkowe i precyzyjne regulacje, aby można było stosować go bezpośrednio w porządku krajowym?

3) Jakie znaczenie dla kwestii bezpośredniego stosowania dyrektywy ma [art. 13 cz. B szóstej dyrektywy], zgodnie z którym państwa członkowskie, dokonując transpozycji [zasad, o których mowa w lit. c)], powinny ustalić warunki, »aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom«?

Sprawa C-155/05

12 W dniu 16 września 2002 r. Villa Maria Beatrice Hospital Srl (zwana dalej „szpitalem VMB”) złożyła do Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (pierwszy urząd skarbowy we Florencji) dziewięć wniosków o zwrot, po pierwsze, kwoty 1 799 779,46 EUR, powiększonej o odsetki do dnia zapłaty, z tytułu podatku VAT nienależnie zapłaconego w latach 1998–2000 oraz, po drugie, 1 987 090,64 EUR zapłaconych z tytułu podatku VAT w latach 1992–1997. Ponieważ wnioski te zostały oddalone na mocy dorozumianych decyzji, szpital VMB wniosł w dniu 15 kwietnia 2003 r. odwołanie do Commissione tributaria provinciale di Firenze.

13 Szpital VMB podkreśla, że jego główną działalność polega na świadczeniu opieki szpitalnej i medycznej w ramach systemu zatwierdzania przez Servizio Sanitario Nazionale i jest działalnością zwolnioną od podatku VAT na mocy przepisów krajowych transponujących art. 13 cz. A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

14 Szpital VMB twierdzi w szczególności, że dostawy towarów dokonane wyłącznie do celów działalności, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, nie zostały zwolnione od podatku przez ustawodawcę włoskiego, przez co szpital ten nie mógł dokonać pełnego odliczenia podatku VAT z tytułu tego rodzaju dostaw w latach 1992–2000. Ponadto szpital VMB podnosi, że dekret 313/1997, przyjęty w wyniku wydania przez Trybunał wyroku z dnia 25 czerwca 1997 r. w sprawie C-45/95 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-3605, nie zagwarantował pełnej transpozycji szóstej dyrektywy do prawa krajowego.

15 Orzeczeniem datowanym na 3 grudnia 2003 r. – 19 stycznia 2004 r. Commissione tributaria provinciale di Firenze uwzględniła odwołanie.

16 W dniu 20 maja 2004 r. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 wniosła skargę na powyższe orzeczenie do Commissione tributaria regionale di Firenze, twierdząc między innymi, że sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni art. 13 cz. B lit. c) szóstej dyrektywy.

17 W ocenie sądu krajowego zmiana art. 10 dekretu 633/1972, która nastąpiła na mocy dekretu 313/1997, nie wprowadza ogólnego zwolnienia dla wszelkich towarów przeznaczonych wyłącznie do celów działalności zwolnionej od podatku lub nieobjętych prawem do odliczenia, jak to zostało stwierdzone w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom, lecz ogranicza to zwolnienie tylko do dostaw mających za przedmiot towary, przy których nabyciu lub przywozie nie

przys?ugiwa?o prawo do ca?kowitego odliczenia zwi?zanego z nimi podatku. Zwolnienie dotyczy wi?c jedynie towarów, których nabycie nie dawa?o prawa do odliczenia podatku VAT i które by?y wykorzystane do celów czynno?ci zwolnionych od podatku, a nast?pnie odsprzedane.

18 W tych okoliczno?ciach Commissione tributaria regionale di Firenze postanowi?a zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy po dodaniu pkt 27d do art. 10 dekretu 633/1972 w dalszym ci?gu nale?y uznawa?, ?e Republika W?oska uchybi?a zobowi?zaniom, jakie na niej ci??? na mocy [szóstej dyrektywy], a w szczególno?ci na mocy art. 13 cz??? B lit. c) [tej dyrektywy]?”.

W przedmiocie po??czenia spraw C?18/05 i C?155/05

19 Maj?c na uwadze istniej?ce mi?dzy tymi dwiema sprawami powi?zanie, nale?y zgodnie z art. 43 w zwi?zku z art. 103 regulaminu zarz?dzi? ich po??czenie do celów wydania postanowienia.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego w sprawie C?18/05 i pytania prejudycjalnego w sprawie C?155/05

20 Bior?c pod uwag?, ?e odpowied? na te pytania nie budzi ?adnych uzasadnionych w?tpliwo?ci, zgodnie z art. 104 § 3 zdanie drugie regulaminu Trybuna? poinformowa? s?d krajowy, ?e zamierza orzec postanowieniem z uzasadnieniem i wezwa? podmioty wymienione w art. 23 Statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci do przedstawienia ewentualnych uwag w tym wzgl?dzie.

21 Z pisemnych uwag wynika, ?e Salus i szpital VMB podtrzymuj? swoje stanowiska i proponuj?, aby na zadane pytanie udzieli? odpowiedzi, ?e art. 13 cz??? B lit. c) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e towary zbyte na rzecz osoby prowadz?cej wy??cznie dzia?alno?? zwolnion? od podatku, w stosunku do których nie przys?ugiwa?o prawo do odliczenia, powinny by? równie? zwolnione od podatku lub powinny dawa? prawo do odliczenia.

Uwagi wst?pne

22 Tytu?em wst?pu, w odniesieniu do pytania zadanego przez s?d krajowy w sprawie C?155/05, nale?y przypomnie?, ?e na gruncie art. 234 WE Trybuna? nie jest kompetentny do rozstrzygania ani w przedmiocie wyk?adni krajowych przepisów ustawowych i wykonawczych, ani w przedmiocie zgodno?ci tych przepisów z prawem wspólnotowym (zob. podobnie wyrok z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C?107/98 Teckal, Rec. str. I?8121, pkt 33, i wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawach po??czonych C?19/01, C?50/01 i C?84/01 Barsotti i in., Rec. str. I?2005, pkt 30).

23 Jednak?e w przypadku pyta? sformu?owanych w sposób niew?a?ciwy lub wykraczaj?cy poza ramy kompetencji przyznanych Trybuna?owi na mocy art. 234 WE musi on wyodr?bni? z ca?o?ci informacji dostarczonych przez s?d krajowy, a zw?aszcza z uzasadnienia postanowienia odsy?aj?cego, przepisy prawa wspólnotowego, które – z uwagi na przedmiot sporu – wymagaj? wyk?adni (zob. podobnie wyroki z dnia 29 listopada 1987 r. w sprawie 83/78 Pigs Marketing Board, Rec. str. 2347, pkt 26; z dnia 17 czerwca 1997 r. w sprawie C?105/96 Codiesel, Rec. str. I?3465, pkt 13, oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C?536/03 António Jorge, Rec. str. I?4463, pkt 16).

24 W świetle postanowienia odsyłającego w sprawie C-155/05 należy stwierdzić, że sąd krajowy wnosi o dokonanie wykładni pierwszej części art. 13 części B lit. c) szóstej dyrektywy.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

25 Zwracając się z pytaniami prejudycjalnymi sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy zwolnienie od podatku VAT przewidziane w pierwszej części art. 13 B lit. c) szóstej dyrektywy dotyczy podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów przeznaczonych wyłącznie do celów jednego z rodzajów działalności, o których mowa w tym przepisie, czy też zwolnienie to znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku odsprzedaży tych towarów.

26 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy powinny podlegać ciszej wykładni, ponieważ stanowią one wyjątki od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest w każdym przypadku świadczenia usług lub dostawy towarów dokonywanych odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie m.in. wyroki z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Rec. str. I-4427, pkt 29, oraz z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. str. I-1385, pkt 13).

27 Zwolnienia te stanowią samodzielne pojęcia prawa wspólnotowego, których celem jest uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich, a zatem powinny być one definiowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego (zob. podobnie wyroki z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 37; z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Rec. str. I-11237, pkt 16 oraz z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 15).

28 Jeżeli chodzi w szczególności o pierwszą część art. 13 części B lit. c) szóstej dyrektywy, to należy pamiętać, że ona na państwa członkowskie obowiązuje zwolnienia dostaw towarów, które przeznaczone były wyłącznie do celów działalności zwolnionej od podatku na mocy tego przepisu, o ile w przypadku tych towarów nie przysługiwało prawo do odliczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 12).

29 Trybunał orzekł ponadto, że art. 13 części B lit. c) szóstej dyrektywy ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania, jako sprzecznego z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 15).

30 W ten sposób pierwsza część art. 13 części B lit. c) szóstej dyrektywy, przewidując zwolnienie od podatku, pozwala na uniknięcie sytuacji, w której odsprzedaż towarów byłaby przedmiotem kolejnego opodatkowania, gdy towary te zostały uprzednio nabyte przez podatnika dla potrzeb działalności zwolnionej od podatku na mocy tego przepisu i gdy przy ich nabyciu podatek VAT został naliczony w sposób ostateczny, bez możliwości odliczenia.

31 W konsekwencji na pierwsze pytanie w sprawie C-18/05 oraz na pytanie w sprawie C-155/05 należy odpowiedzieć, że wykładni pierwszej części art. 13 części B lit. c) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, iż przewidziane w niej zwolnienie od podatku dotyczy jedynie odsprzedaży towarów nabytych wcześniej przez podatnika dla potrzeb działalności zwolnionej od podatku na mocy tego przepisu, o ile nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy pierwotnym nabyciu tych towarów.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego w sprawie C-18/05

32 Z postanowienia odsyłającego wynika, że ze względu na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie w sprawie C-18/05, pytania drugie i trzecie w tej sprawie nie są już istotne dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym. Dlatego też nie ma potrzeby udzielania na nie odpowiedzi.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

Wykażni pierwszej części art. 13 części B lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy dokonywać w ten sposób, że przewidziane w niej zwolnienie od podatku dotyczy jedynie odsprzedaży towarów nabytych wcześniej przez podatnika dla potrzeb działalności zwolnionej od podatku na mocy tego przepisu, o ile nie przysuguje mu prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy pierwotnym nabyciu tych towarów.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.