

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (viides jaosto)
6 päivänä heinäkuuta 2006 *

Yhdistetyissä asioissa C-18/05 ja C-155/05,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, joista toisen Commissione tributaria provinciale di Napoli (C-18/05) on esittänyt 15.7.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.1.2005, ja toisen Commissione tributaria regionale di Firenze (C-155/05) (Italia) 23.3.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.4.2005,

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

vastaan

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4

ja

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

vastaan

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Makarczyk (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Schintgen ja L. Bay Larsen,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: R. Grass,

ilmoitettuaan ennakkoratkaisupyynnöt esittäneille tuomioistuimille, että yhteisöjen tuomioistuin aikoo ratkaista asian työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla perustellulla määräyksellä,

kehotettuaan yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitettuja osapuolia esittämään mahdolliset asiaa koskevat huomautuksensa,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

- ¹ Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat pääasiallisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen

neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäisen osan tulkintaa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

"A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet,

--

B. *Muut vapautukset*

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

- c) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan tämän artiklan tai 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen, sekä sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen;

--”

- 3 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

- a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

--”

Kansallinen lainsäädäntö

4 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöistä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, 11.11.1972 tehty lisäys nro 1 GURiin nro 292, jäljempänä presidentin asetus 633/1972) 10 §:n mukaan arvonlisäverosta vapautettuja ovat

”--

18) lääketieteellinen diagnostiikka, hoito ja kuntoutus, joita annetaan henkilöille sellaisten säänneltyjen terveydenhoitoalan ammattien harjoittamisen yhteydessä, joita tarkoitetaan 27.7.1934 annetulla kuninkaan asetuksella nro 1265, sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna, hyväksytyssä terveydenhoitoa koskevan lain 99 §:ssä tai joista on säädetty terveysministeriön valtiovarainministeriön suostuksella antamalla asetuksella;

19) sairaaloiden tai klinikoiden taikka sopimusperusteisten hoitolaitosten sekä oikeushenkilöllisyyden omaavien täydentäviä palveluja tarjoavien yhtiöiden ja [voittoa tavoittelemattomien järjestöjen] antamat sairaala- ja lääkehoidot, mukaan

lukien lääkkeiden antaminen, lääketieteelliset instrumentit ja ateriat sekä kylpylä-laitosten antamat hoidot”.

- 5 2.9.1997 annetun lain nro 313 (decreto legislativo, jäljempänä laki 313/1997) 1 §:n 4 momentilla on lisätty presidentin asetuksessa 633/1972 olevaan 10 §:ään 27 quinquies kohta, jossa säädetään, että arvonlisäverosta vapautetaan ”luovutukset, jotka kohdistuvat sellaisiin tavaroihin, jotka on hankittu tai tuotu maahan ilman 19 §:ssä, 19 bis §:n 1 momentissa ja 19 bis §:n 2 momentissa tarkoitettua vähennysoikeutta”.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-18/05

- 6 La Casa di cura privata Salus SpA (jäljempänä Salus) on hoitolaitos, joka harjoittaa terveydenhoitotoimintaansa Servizio Sanitario Nazionale (kansallinen terveydenhoitovirasto) kanssa tekemiensä sopimusten puitteissa. Kyseinen toiminta on vapautettu arvonlisäverosta kansallisen lainsäädännön nojalla, jolla on pantu täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta.
- 7 Salus väittää, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa veloitetaan jäsenvaltiot vapauttamaan myös yksinomaan vapautettuihin toimiin liittyvien tavaroiden luovutukset, ja se on vaatinut Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4:ää (Napolin verotoimisto nro 4) palauttamaan 2 880 535 000 Italian liiran (1 487 672,17 euroa) summan, jonka se on maksanut arvonlisäverona vuosina 1998–2000. Verohallinnon hiljaisen hylkäävän päätöksen seurauksena Salus nosti 13.3.2003 kanteen Commissione tributaria provinciale di Napolissa.

8 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin huomauttaa siitä, että Italian oikeuskäytännössä ei sovelleta yhtenäisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta vapautettuun toimintaan käytettyjen tavaroiden toimituksiin.

9 Suurimmassa osassa oikeuskäytäntöä tätä säännöstä tulkitaan niin, että siinä säädetään luonteeltaan objektiivisesta vapautuksesta, jota sovelletaan pelkästään sen tosiseikan perusteella, että hankittuja tavaroita käytetään vapautettuun toimintaan joten vähentämättömän veron palautushakemus nyt esillä olevaa tapausta vastaavissa tapauksissa hyväksytään.

10 Sitä vastoin vähemmistöön jäävän oikeuskäytäntösuuntauksen mukaan, johon ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin yhtyy, kyseisellä säännöksellä tarkoitetaan yksinomaan sellaisten henkilöiden, joilla ei ole oikeutta suorittaa vähennyksiä, koska niiden toiminta ei ole verollista, suorittamien tavaroiden myynnin vapauttamista siltä osin kuin tavaroiden luovutukset oli tarkoitettu yksinomaan vapautettuun toimintaan.

11 Näin ollen Commissione tributaria provinciale di Napoli on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Koskeeko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan B kohdan c alakohdassa säädetty vapautus arvonlisäveroa, joka on suoritettu sellaisia tavaroita hankittaessa, jotka käytetään vapautettuihin toimiin, vaiko tapausta, jossa henkilö, joka on hankkinut tavaroita, jotka on tarkoitettu tällaisten toimien toteuttamiseen, päättää tämän jälkeen luovuttaa kyseiset tavarat muille henkilöille?

2) Sisältyykö kyseiseen säännökseen ehdottomia ja riittävän täsmällisiä normeja, joita voidaan soveltaa välittömästi kansallisessa oikeusjärjestyksessä?

- 3) Mitä merkitystä on direktiivin välittömän sovellettavuuden kannalta [kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan säännöksellä], jonka mukaan jäsenvaltioiden on pannessaan täytäntöön [c alakohdassa mainittuja sääntöjä] vahvistettava edellytykset 'veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi'?"

Asia C-155/05

- 12 Villa Maria Beatrice Hospital Srl (jäljempänä VMB Hospital) esitti 16.9.2002 Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1:lle (Firenzen verotoimisto nro 1) yhdeksän palautusvaatimusta, jotka koskivat yhtäältä 1 799 779,46 euron summaa erääntyneine tai erääntyvine korkoineen (tämä summa muodostui vuosina 1998–2000 perusteettomasti maksetuista arvonlisäveroista) ja toisaalta 1 987 090,64 euron summaa, joka oli maksettu vuosina 1992–1997 arvonlisäveroina. Kun mainitut vaatimukset oli hylätty implisiittisillä hylkäävillä päätöksillä, VMB Hospital nosti 15.4.2003 kanteen Commissione tributaria provinciale di Firenzessä.
- 13 VMB Hospital väitti, että sen pääasiallinen toiminta muodostuu sairaalahoidon ja lääketieteellisten hoitopalvelujen suorittamisesta Servizio Sanitario Nazionalen hyväksymässä järjestelmässä, eli kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön nojalla arvonlisäverosta vapautetusta toiminnasta.
- 14 VMB Hospital väitti erityisesti, että Italian lainsäätäjä ei ole vapauttanut kokonaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuihin toimintoihin käytettyjen tavaroiden luovutuksia, joten se ei ole voinut vähentää kokonaan arvonlisäveroa kyseessä olevien luovutusten osalta vuosina 1992–2000. VMB Hospital väitti, että asiassa C-45/95, komissio vastaan Italia, 25.6.1997 annetun yhteisöjen tuomioistuinten tuomion (Kok. 1997, s. I-3605) seurauksena annettu laki 313/1997 ei ole varmistanut kuudennen direktiivin täydellistä täytäntöönpanoa kansallisessa oikeusjärjestelmässä.

- 15 Commissione tributaria provinciale di Firenze hyväksyi kanteen 3.12.2003–19.1.2004 antamallaan tuomiolla.
- 16 Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 valitti 20.5.2004 tästä tuomiosta ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen, ja se väitti erityisesti, että alioikeus oli tulkinnut väärin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdtaa.
- 17 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että lailla 313/1997 tehdyllä muutoksella presidentin asetuksen 633/1972 10 §:ään ei oteta käyttöön yleistä vapautusta kaikille kokonaan vapautettuihin taikka vähennysoikeudettomiin toimintoihin käytetyille tavaroille, kuten edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Italia annetussa tuomiossa on todettu, vaan siinä rajoitetaan vapautus ainoastaan luovutuksiin, joiden kohteena ovat ilman vastaavaa veroa koskevaa täyttä vähennysoikeutta hankitut tai maahan tuodut tavarat. Vapautus koskee siis ainoastaan tavaroita, jotka on hankittu arvonlisäverollisesti ilman vähennysoikeutta ja joita käytetään vapautettuihin toimintoihin ja jotka sittemmin jälleenmyydään.
- 18 Näin ollen Commissione tributaria regionale di Firenze on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [kuudennen direktiivin] ja erityisesti sen 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaisten velvoitteiden noudattaminen Italian tasavallassa edelleen puutteellista presidentin asetuksen 633/1972 10 §:ään lisätystä *quinquies* kohdasta huolimatta?”

Asioiden C-18/05 ja C-155/05 yhdistäminen

- 19 Koska nämä kaksi asiaa liittyvät toisiinsa, ne on työjärjestyksen 43 artiklan mukaisesti sitä yhdessä 103 artiklan kanssa luettaessa yhdistettävä määräyksen antamista varten.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys asiassa C-18/05 ja ennakkoratkaisukysymys asiassa C-155/05

- 20 Koska vastaus näihin kahteen kysymykseen ei jätä tilaa järkeville epäilyille, yhteisöjen tuomioistuin on työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaisesti ilmoittanut ennakkoratkaisupyynnön esittäneille tuomioistuimille aikovansa ratkaista asian perustelulla määräyksellä, ja se on kehottanut yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitettuja osapuolia esittämään mahdolliset huomautuksensa asiassa.
- 21 Salus ja VMB Hospital toistavat huomautuksissaan kantansa ja ehdottavat, että esitettyyn kysymykseen vastataan, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohtaa on tulkittava niin, että siinä tarkoitetaan, että henkilölle, joka harjoittaa yksinomaan vapautettuja toimintoja, luovutetut tavarat on vapautettava myös verosta tai niiden osalta on annettava vähennysoikeus, jos ne eivät ole oikeuttaneet vähennykseen.

Alustavat huomautukset

- 22 Aluksi kansallisen tuomioistuimen asiassa C-155/05 esittämästä kysymyksestä on palautettava mieliin, että EY 234 artiklan yhteydessä yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa ottaa kantaa kansallisten lakien, asetusten tai hallinnollisten määräysten tulkintaan eikä näiden säännösten yhteensopivuuteen yhteisön oikeuden kanssa (ks. vastaavasti asia C-107/98, Teckal, tuomio 18.11.1999, Kok. 1999, s. I-8121, 33 kohta ja yhdistetyt asiat C-19/01, C-50/01 ja C-84/01, Barsotti ym., tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2005, 30 kohta).
- 23 Jos kysymykset on kuitenkin muotoiltu epätarkasti tai siten, että niihin vastaaminen ylittää yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklassa annetun toimivallan rajat, yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin poimia ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien seikkojen joukosta ja etenkin ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen perusteluista ne yhteisön oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita oikeusriidan kohteen takia (ks. vastaavasti asia 83/78, Pigs Marketing Board, tuomio 29.11.1978, Kok. 1978, s. 2347, Kok. Ep. IV, s. 265, 26 kohta; asia C-105/96, Codiesel, tuomio 17.6.1997, Kok. 1997, s. I-3465, 13 kohta ja asia C-536/03, António Jorge, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4463, 16 kohta).
- 24 Asiassa C-155/05 ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen valossa on todettava, että kansallinen tuomioistuin pyytää kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäisen osan tulkintaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 25 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneet tuomioistuimet haluavat kysymyksillään lähtökohtaisesti tiedustella, koskeeko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c

alakohdan ensimmäisessä osassa säädetty arvonlisäverosta vapautus ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa sellaisten tavaroiden hankinnan yhteydessä, jotka käytetään kokonaan samassa artiklassa tarkoitettuihin toimintoihin, vai sovelletaanko tätä vapautusta yksinomaan tällaisten tavaroiden jälleenmyyntiin.

- 26 Tältä osin on palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta palvelun suorituksesta tai tavaran luovutuksesta (ks. vastaavasti asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 29 kohta ja asia C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok. 2006, s. I-1385, 13 kohta).
- 27 Mainitut vapautukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa, ja ne on näin ollen määriteltävä yhteisön tasolla (ks. vastaavasti asia C-8/01, Taksatorringen, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13711, 37 kohta; asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004, Kok. 2004, s. I-11237, 16 kohta ja yhdistetyt asiat C-394/04 ja C-395/04, Ygeia, tuomio 1.12.2005, Kok. 2005, s. I-10373, 15 kohta).
- 28 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäisessä osassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka käytetään kokonaan tämän saman artiklan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet vähennykseen (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Italia, tuomion 12 kohta).
- 29 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan tarkoituksena on estää yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen kaksinkertainen verotus (em. asia komissio v. Italia, tuomion 15 kohta).

- 30 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäisessä osassa säädetty vapautus mahdollistaa siten sen välttämisen, että tavaroiden jälleenmyynti olisi uuden verotuksen kohteena, vaikka ne on aikaisemmin hankkinut verovelvollinen saman artiklan nojalla vapautettua toimintaansa varten ja vaikka näin ollen tämän hankinnan yhteydessä arvonlisävero on maksettu lopullisesti ilman vähennysmahdollisuutta.
- 31 Näin ollen asiassa C-18/05 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen ja asiassa C-155/05 esitettyyn ainoaan kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäistä osaa on tulkittava niin, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisten tavaroiden jälleenmyyntiin, jotka verovelvollinen on aikaisemmin hankkinut saman artiklan nojalla vapautettua toimintaa varten, siltä osin kuin kyseisten tavaroiden alkuperäisen hankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero ei ole oikeuttanut vähennykseen.

Toinen ja kolmas kysymys asiassa C-18/05

- 32 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä johtuu, että kun otetaan huomioon asiassa C-18/05 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toinen ja kolmas kysymys eivät enää ole merkityksellisiä pääasian ratkaisemisen kannalta. Näin ollen niihin ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisten tuomioistuinten asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (viides jaosto) on määrännyt seuraavaa:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan c alakohdan ensimmäistä osaa on tulkittava niin, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisten tavaroiden jälleenmyyntiin, jotka verovelvollinen on aikaisemmin hankkinut saman artiklan nojalla vapautettua toimintaa varten, siltä osin kuin kyseisten tavaroiden alkuperäisen hankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero ei ole oikeuttanut vähennykseen.

Allekirjoitukset