

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) NUTARTIS
2006 m. liepos 6 d.*

Sujungtose bylose C-18/05 ir C-155/05

dėl *Commissione tributaria provinciale di Napoli* (C-18/05) ir *Commissione tributaria regionale di Firenze* (C-155/05) (Italija) 2004 m. liepos 15 d. ir 2005 m. kovo 23 d. Sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2005 m. sausio 20 d. ir 2005 m. balandžio 6 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

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

prieš

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Napoli 4,

ir

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

prieš

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

* Processo kalba: italų.

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Makarczyk (pranešėjas), teisėjai R. Schintgen ir L. Bay Larsen,

generalinė advokatė J. Kokott,
kancleris R. Grass,

prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusius teismus informavęs, kad ketina spręsti priimdamas motyvuotą nutartį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies antrąją pastraipą,

pasūlęs Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatytiems suinteresuotiesiems asmenims pateikti savo pastabas šiuo klausimu,

susipažinęs su generalinės advokatės nuomone,

priima šią

Nutartį

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą iš esmės susiję su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo

pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio c punkto pirmosios dalies aiškinimu.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

2 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnį:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostikos centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;

<...>

B. *Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai*

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

- c) prekes, naudojamas tik veiklai, kuri pagal šį straipsnį ar pagal 28 straipsnio 3 dalies b punktą atleidžiama nuo mokesčio, kai už šias prekes mokestis nebuvo atskaitytas, arba prekes, kurias įsigijus ar pagaminus, pridėtinės vertės mokestis nėra išskaitytinas pagal 17 straipsnio 6 dalį;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

- 3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta:

„Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

- a) pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą ar mokėtiną už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas arba pateiksimas prekes ir suteiktas arba suteikimas paslaugas;

b) pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą arba mokėtiną už importuotas prekes;

<...>“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

- 4 Pagal 1979 m. spalio 26 d. Respublikos Prezidento dekreto Nr. 633 dėl pridėtinės vertės mokesčio nustatymo ir reglamentavimo (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, paprastasis 1972 m. lapkričio 11 d. GURI Nr. 292 priedas Nr. 1, toliau – Prezidento dekretas 633/1972) 10 straipsnį nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atleidžiama:

„<...>

18) medicinos diagnostikos, gydymo ir reabilitacijos paslaugos, asmenims teikiamos vėrciantis teisės aktais reglamentuotomis sveikatos priežiūros profesijomis 1934 m. liepos 27 d. Karaliaus dekretu Nr. 1265 patvirtinto Suvestinio sveikatos priežiūros įstatymų teksto su vėlesniais pakeitimais 99 straipsnio prasme, arba numatytomis Sveikatos ministro dekretu, Finansų ministrui pritarus;

19) gydymo ir sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia ligoninės ar klinikos ir pripažintos sveikatos priežiūros įstaigos, taip pat tarpusavio pagalbos įstaigos, turinčios juridinio asmens statusą ir (ne pelno organizacijos), tarp jų vaistų,

medicinos priemonių skyrimas ir maitinimas bei sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia terminės gydyklos.“

- 5 1997 m. rugsėjo 2 d. Įstatyminio dekreto Nr. 313 (toliau – Įstatyminis dekretas 313/1997) 1 straipsnio 4 dalimi į Prezidento dekreto 633/1972 10 straipsnį įtrauktas 27d punktas, kuris numato, kad nuo PVM atleidžiamas „prekių, įgytų ar importuotų be teisės į viso mokesčio atskaitą pagal 19 straipsnį, 19a straipsnio 1 dalį ir 19a straipsnio 2 dalį, tiekimas“.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-18/05

- 6 *Casa di cura privata Salus SpA* (toliau – *Salus*) yra sveikatos priežiūros įstaiga, vykdanči sveikatos priežiūros veiklą pagal susitarimus, sudarytus su *Servizio Sanitario Nazionale* (Nacionalinė sveikatos priežiūros tarnyba). Minėtą veiklą nacionalinė teisė, kuri perkėlė Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą, atleidžia nuo PVM.
- 7 Teigdama, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktas įpareigoja valstybes nares taip pat atleisti nuo mokesčio prekių, naudojamų tik atleistai nuo mokesčio veiklai, tiekimą, *Salus* paprašė *Agenzia delle Entrate - Ufficio di Napoli 4* (Neapolio 4 mokesčių tarnyba) grąžinti 2 880 535 000 Italijos lirų (1 487 672,17 eurų) sumą, kurią ji kaip PVM sumokėjo 1998–2000 metais. Mokesčių administratoriui priėmus implicitinį sprendimą atmesti prašymą, *Salus* 2003 m. kovo 13 d. pareiškė *Commissione tributaria provinciale di Napoli* ieškinį.

- 8 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad Italijos teismų praktika, susijusi su atleidimo nuo mokesčio, numatyto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkte, taikymu atleistai nuo mokesčio veiklai naudojamoms prekėms tiekti, yra skirtinga.
- 9 Iš tiesų teismų praktikoje dažniausiai ši nuostata aiškinama kaip numatanti objektyvų atleidimą nuo mokesčio, taikomą vien dėl to, kad įgytos prekės naudojamos veiklai, kuri yra atleista nuo mokesčio, todėl prašymai grąžinti neatskaiytą mokestį yra tenkinami panašiais atvejais kaip šioje byloje.
- 10 Tačiau pagal likusią teismų praktiką, kuria remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, minėta nuostata numato tik prekių, kurias naudoja subjektai, neturintys teisės į atskaitą dėl to, kad jų veikla atleidžiama nuo mokesčio, pardavimo atleidimą nuo mokesčio, jei parduotas daiktas buvo skirtas tik nuo mokesčio atleistai veiklai.
- 11 Esant šioms aplinkybėms *Commissione tributaria provinciale di Napoli* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio B skirsnio c punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio yra susijęs su pirkimo (PVM), mokamu įsigijant prekes, naudojamas veiklai, kuriai taikomas atleidimas nuo mokesčio, ar su tuo atveju, kai įsigijęs tokiai veiklai vykdyti skirtas prekes asmuo vėliau nusprendžia jas parduoti kitiems asmenims?

2. Ar šioje nuostatoje įtvirtintos besąlygiškos ir pakankamai aiškios normos, kad jas būtų galima tiesiogiai taikyti vidaus teisės sistemoje?

3. Kokią reikšmę direktyvos tiesioginiam taikymui turi (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio) nuostata, pagal kurią valstybės narės, perkeldamos (c punkte įtvirtintas normas), turi nustatyti sąlygas, jog „užkirstų kelią galimam mokesčių slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui?“

Byla C-155/05

- 12 2002 m. rugsėjo 16 d. *Villa Maria Beatrice Hospital Srl* (toliau – *VMB Hospital*) pateikė *Agenzia delle Entrate - Ufficio Firenze 1* (Florencijos 1 mokesčių taryba) devynis prašymus sugrąžinti, pirma, 1 799 779,46 eurų sumą kartu su palūkanomis, kurių mokėjimo terminas jau pasibaigęs arba dar ne, dėl be pagrindo sumokėto PVM 1998–2000 metais ir, antra, bendrą 1 987 090,64 eurų sumą, sumokėtą kaip PVM už 1992–1997 metus. Kadangi šie prašymai implicitiniais sprendimais buvo atmesti, *VMB Hospital* 2003 m. balandžio 15 d. pareiškė *Commissione tributaria provinciale di Firenze* ieškinį.
- 13 *VMB Hospital* tvirtino, kad jos pagrindinę veiklą sudaro gydymo ir sveikatos priežiūros paslaugų teikimas, kuriam reikia gauti *Servizio Sanitario Nazionale* leidimą. Tai yra veikla, atleista nuo PVM pagal nacionalinės teisės aktus, kurie perkėlė Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punktą.
- 14 *VMB Hospital* būtent teigė, kad Italijos įstatymų leidėjas prekių, naudojamų tik Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytais veiklais, tiekimo neatleido nuo mokesčio, todėl nebuvo galima visiška PVM atskaita aptariamam tiekimui 1992–2000 metais. Be to, *VMB Hospital* nurodė, kad Įstatyminis dekretas 313/1997, priimtas po 1997 m. birželio 25 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija prieš Italiją* (C-45/95, Rink. p. I-3605), neužtikrino visiško Šeštosios direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę.

- 15 2003 m. gruodžio 3 d.–2004 m. sausio 19 d. Sprendimu *Commissione tributaria provinciale di Firenze* patenkino ieškinį.
- 16 2004 m. gegužės 20 d. *Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 1* dėl šio sprendimo pateikė apeliaciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme teigdama, kad pirmosios instancijos teismas klaidingai aiškino Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktą.
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Prezidento dekreto 633/1972 10 straipsnį pakeitus Įstatyminiu dekretu 313/1997, nebuvo įtvirtintas bendras atleidimas nuo mokesčio visoms prekėms, naudojamoms tik atleistai nuo mokesčio veiklai, arba už kurias mokestis nėra atskaitomas, kaip nurodoma minėtame sprendime *Komisija prieš Italiją*, tačiau numatytas atleidimas nuo mokesčio tik tų prekių, kurios buvo įgytos ar importuotos be teisės į visišką atitinkamo mokesčio atskaitą, tiekimui. Todėl atleidimas nuo mokesčio buvo susijęs tik su prekėmis, įgytomis su neatskaitomu PVM, naudojamoms atleistai nuo mokesčio veiklai ir paskui perparduodamoms.
- 18 Esant šioms aplinkybėms *Commissione tributaria regionale di Firenze* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Prezidento dekreto 633/1972 10 straipsnį papildžius 27d punktu, vis dar galima laikyti, kad Italijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal (Šeštąją direktyvą), tiksliau, jos 13 straipsnio B skirsnio c punktą?“

Dėl bylų C-18/05 ir C-155/05 sujungimo

- 19 Kadangi šios dvi bylos yra susijusios, remiantis Procedūros reglamento 43 straipsniu, taikomu kartu su to paties reglamento 103 straipsniu, reikia jas sujungti, kad būtų bendrai priimta nutartis.

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo byloje C-18/05 ir dėl prejudicinio klausimo byloje C-155/05

- 20 Manydamas, kad atsakymas į šiuos klausimus nekelia pagrįstų abejonų, Teisingumo Teismas, taikydamas savo Procedūros reglamento 104 straipsnio 3 dalies antrąją pastraipą, pranešė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui, kad jis nusprendė priimti sprendimą motyvuota nutartimi, ir paprašė suinteresuotųjų asmenų, nurodytų Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje, pateikti savo pastabas šiuo klausimu.
- 21 Savo pastabose *Salus* ir *VMB Hospital* toliau laikosi atitinkamų pozicijų ir siūlo atsakyti į pateiktą klausimą taip: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktas turi būti aiškinamas kaip reiškiantis, kad prekės, perleistos asmeniui, vykdančiam tik nuo mokesčių atleistą veiklą, jeigu joms netaikyta teisė į atskaitą, taip pat turi būti atleistos nuo mokesčio, arba turi būti suteikta teisė į atskaitą.

Pirminės pastabos

- 22 Pirmiausia dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo, pateikto byloje C-155/05, reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas nėra kompetentingas nei aiškinti nacionalinių įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatų, nei spręsti dėl tokių nuostatų atitikties Bendrijos teisei (šiuo klausimu žr. 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Teckal*, C-107/98, Rink. p. I-8121, 33 punktą ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Barsotti ir kt.*, C-19/01, C-50/01 ir C-84/01, Rink. p. I-2005, 30 punktą).
- 23 Tuo atveju, kai klausimai suformuluoti netinkamai arba viršijant Teisingumo Teismui EB 234 straipsniu priskirtas funkcijas, Teisingumo Teismas turi, remdamasis visomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytomis aplinkybėmis ir ypač sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą motyvais, nustatyti Bendrijos teisės aplinkybes, kurias reikia išaiškinti atsižvelgiant į ginčo objektą (šiuo klausimu žr. 1978 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Pigs Marketing Board*, 83/78, Rink. p. 2347, 26 punktą; 1997 m. birželio 17 d. Sprendimo *Codiesel*, C-105/96, Rink. p. I-3465, 13 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *António Jorge*, C-536/03, Rink. p. I-4463, 16 punktą).
- 24 Iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą byloje C-155/05 matyti, kad nacionalinis teismas prašo išaiškinti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies c punkto pirmąją dalį

Dėl prejudicinių klausimų

- 25 Pateiktais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės klausia, ar atleidimas nuo PVM, numatytas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio

B dalies c punkto pirmojoje dalyje, susijęs su pirkimo PVM, mokamu įsigijant prekes, skirtas naudoti tik vienai iš veiklos rūšių, kurias numato tas pats straipsnis, ar šis atleidimas nuo mokesčio taikomas, tik jei tokios prekės perparduodamos.

- 26 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką atleidimo nuo mokesčio atvejai, numatyti Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje, turi būti aiškinami griežtai, nes tai yra bendro principo išimtys, pagal kurį PVM apmokestinamos visos apmokestinamojo asmens atlyginamai teikiamos paslaugos ar tiekiamos prekės (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates* ir *Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 29 punktą ir 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 13 punktą).
- 27 Minėti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos, kurių tikslas – išvengti prieštaravimų taikant PVM sistemą kiekvienoje valstybėje narėje, ir todėl turi būti apibrėžiamos Bendrijos lygmeniu (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 37 punktą; 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 16 punktą ir 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 15 punktą).
- 28 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto pirmąją dalį, reikia priminti, kad ji įpareigoja valstybes nares atleisti nuo mokesčio prekių tiekimą, naudojamą tik veiklai, kuri pagal šį straipsnį atleidžiama nuo mokesčio, kai už šias prekes mokestis nebuvo atskaitytas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Italiją* 12 punktą).
- 29 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punktu siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, kuris prieštarauja bendrosios PVM sistemos fiskalinio neutralumo principui (minėto sprendimo *Komisija prieš Italiją* 15 punktas).

- 30 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto pirmoji dalis atleidimu nuo mokesčio, kurį ji numato, leidžia išvengti, kad prekių perpardavimas būtų iš naujo apmokestintas, nors apmokestinamasis asmuo jas anksčiau įsigijo veiklai, kuri pagal tą patį straipsnį yra atleista nuo mokesčio, ir todėl įsigijimo metu PVM buvo galutinai sumokėtas, neturint galimybės atskaityti mokesčių.
- 31 Todėl į pirmąjį klausimą, pateiktą byloje C-18/05, ir į vienintelį klausimą, pateiktą byloje C-155/05, reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto pirmoji dalis turi būti aiškinama taip, kad atleidimas nuo mokesčio, kurį ji numato, taikomas tik prekių, kurias anksčiau įsigijo apmokestinamasis asmuo veiklai, pagal minėtą straipsnį atleistai nuo mokesčio, perpardavimui, jei pirmą kartą įsigijant šių prekių sumokėto PVM atžvilgiu nebuvo taikyta teisė į atskaitą.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų byloje C-18/05

- 32 Iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą byloje C-18/05, antrasis ir trečiasis šios bylos klausimai nebėra svarbūs priimant sprendimą pagrindinėje byloje. Todėl į juos nereikia atsakyti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio c punkto pirmoji dalis turi būti aiškinama taip, kad atleidimas nuo mokesčio, kurį ji numato, taikomas tik prekių, kurias anksčiau įsigijo apmokestinamasis asmuo veiklai, pagal minėtą straipsnį atleistai nuo mokesčio, perpardavimui, jei pirmą kartą įsigijant šių prekių sumokėto PVM atžvilgiu nebuvo taikyta teisė į atskaitą.

Parašai.