

DOMSTOLENS BESLUT (femte avdelningen)
den 6 juli 2006 *

I de förenade målen C-18/05 och C-155/05,

angående begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Commissione tributaria provinciale di Napoli (C-18/05) och av Commissione tributaria regionale di Firenze (C-155/05) (Italien), genom beslut av den 15 juli 2004 och den 23 mars 2005 som inkom till domstolen den 20 januari 2005 och den 6 april 2005, i målen

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

mot

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Napoli 4,

och

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

mot

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

* Rättegångsspråk: italienska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Makarczyk (referent) samt domarna R. Schintgen och L. Bay Larsen,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter att ha meddelat de domstolar som hänskjutit frågorna att domstolen har för avsikt att avgöra saken genom att meddela ett motiverat beslut i enlighet med artikel 104.3 andra stycket i rättegångsreglerna,

efter att ha berett parter och övriga som avses i artikel 23 i domstolens stadga tillfälle att yttra sig i denna fråga,

och efter att ha hört generaladvokaten,

följande

Beslut

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser huvudsakligen tolkningen av artikel 13 B c första ledet i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter —

Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

- 2 Artikel 13 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

- b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

...

B. *Övriga undantag från skatteplikt*

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

- c) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel eller enligt artikel 28.3 b då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt, eller av varor vars anskaffning eller tillverkning, enligt vad som sägs i artikel 17.6, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt.

...”

- 3 I artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

- b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

...”

Den nationella lagstiftningen

- 4 Enligt artikel 10 i dekret av republikens president nr 633 av den 26 oktober 1972 om införande och reglering av mervärdesskatt (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) (ordinarie tillägg nr 1 till GURI nr 292 av den 11 november 1972) (nedan kallat presidentdekret 633/1972) är följande verksamheter undantagna från mervärdesskatteplikt:

”...

18) Sjukvård i form av diagnos, behandling och rehabilitering av personer vid utövandet av reglerade vårdyrken, i den mening som avses i artikel 99 i den konsoliderade lagen om hälso- och sjukvård, vilken godkändes genom kungligt dekret nr 1265 av den 27 juli 1934, i dess ändrade lydelse, eller som anges i dekret av hälsovårdsministern i samråd med finansministern.

19) Sjukhusvård och sjukvård som tillhandahålls av sjukhus eller av kliniker och vårdinrättningar som ingått avtal med ett socialförsäkringsorgan eller av socialförsäkringskassor som är juridiska personer och av [ideella organisationer],

inbegripet distribution av läkemedel, medicinska hjälpmedel och mat samt vård vid kuranstalter.”

- 5 Genom artikel 1.4 i lagstiftningsdekret nr 313 av den 2 september 1997 (decreto legislativo n. 313) (nedan kallat lagstiftningsdekret 313/1997) infördes punkt 27d i artikel 10 i presidentdekret 633/1972. I nämnda punkt föreskrivs att ”leveranser som avser varor som anskaffats eller importerats utan full avdragsrätt för den skatt som hänför sig till dessa enligt artiklarna 19, 19a.1 och 19a.2” skall vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

Twisterna vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

Mål C-18/05

- 6 Casa di cura privata Salus SpA (nedan kallat Salus) är en vårdinrättning som bedriver hälso- och sjukvårdsverksamhet enligt avtal som ingåtts med Servizio Sanitario Nazionale (den italienska hälso- och sjukvårdsmyndigheten). Verksamheten är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt de nationella bestämmelser varigenom artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet har införlivats.
- 7 Med åberopande av att medlemsstaterna enligt artikel 13 B c i sjätte direktivet är skyldiga att från skatteplikt även undanta leverans av varor som enbart används i verksamheter som är undantagna från skatteplikt, ansökte Salus hos Agenzia delle Entrate — Ufficio di Napoli 4 (skattekontor 4 i Neapel) om återbetalning av 2 880 535 000 ITL (1 487 672,17 euro), som Salus erlagt som mervärdesskatt under åren 1998–2000. Efter skattemyndighetens tysta avslag på ansökan ingav Salus den 13 mars 2003 ett överklagande till Commissione tributaria provinciale di Napoli.

- 8 Den nationella domstolen har påpekat att det förekommer skillnader i italiensk rättspraxis i fråga om tillämpningen av undantaget från skatteplikt i artikel 13 B c i sjätte direktivet på leverans av varor som används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt.
- 9 Enligt majoritetsuppfattningen inom rättspraxis skall nämligen denna bestämmelse tolkas så, att det däri föreskrivs ett objektiva undantag från skatteplikt som är tillämpligt enbart av det skälet att de anskaffade varorna används i verksamheter som är undantagna från skatteplikt, vilket medför att ansökningar om återbetalning av den skatt som inte dragits av bifalls i liknande fall som det som är aktuellt i detta mål.
- 10 Enligt en minoritetsriktning inom rättspraxis, till vilken den nationella domstolen ansluter sig, avser däremot bestämmelsen endast undantag från skatteplikt vid försäljning av varor som skett av personer som inte har rätt till avdrag på grund av att deras verksamhet är undantagen från skatteplikt i den mån som den överlåtna varan enbart var avsedd för en verksamhet som är undantagen från skatteplikt.
- 11 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria provinciale di Napoli att förklara målet vilande och att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Avser undantaget från skatteplikt i artikel 13 B c i [sjätte direktivet] den ingående mervärdesskatt som erlagts vid anskaffning av varor som används vid transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller det fall då den person som har anskaffat varor som används vid sådana transaktioner därefter beslutar sig för att sälja varorna i fråga till andra personer?
- 2) Innehåller ovannämnda bestämmelse föreskrifter som är ovillkorliga och tillräckligt precisa, för att vara direkt tillämpliga i den nationella rättsordningen?

- 3) Vilken betydelse skall, vid bedömningen av direktivets direkta tillämplighet, tillmätas artikel [13 B i sjätte direktivet], enligt vilken medlemsstaterna, vid genomförandet av bestämmelserna (i artikel 13 B c), skall fastställa de villkor som krävs för att 'förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk'?"

Mål C-155/05

- 12 Villa Maria Beatrice Hospital Srl (nedan kallat VMB Hospital) ingav den 16 september 2002 nio ansökningar om återbetalning till Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1 (skattekontor 1 i Florens) avseende dels ett belopp på 1 799 779,46 euro, jämte upplupen och framtida ränta, för den mervärdesskatt som inbetalats utan grund under åren 1998–2000, dels ett belopp på sammanlagt 1 987 090,64 euro som erlagts i mervärdesskatt under åren 1992–1997. Eftersom ansökningarna avlogs genom tyst avslag ingav VMB Hospital den 15 april 2003 ett överklagande till Commissione tributaria provinciale di Firenze.
- 13 VMB Hospital har gjort gällande att dess huvudsakliga verksamhet består i att tillhandahålla sjukhusvård och sjukvård enligt regler om ackreditering hos Servizio Sanitario Nazionale, det vill säga en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt de nationella bestämmelser varigenom artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet har införlivats.
- 14 VMB Hospital hävdade i synnerhet att leverans av varor som enbart används i sådana verksamheter som avses i artikel 13 i sjätte direktivet inte har undantagits från skatteplikt av den italienska lagstiftaren, vilket har medfört att bolaget inte till fullo har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt avseende de aktuella leveranserna under åren 1992–2000. Vidare anförde VMB Hospital att det genom lagstiftningsdekret 313/1997, vilket antogs efter domstolens dom av den 25 juni 1997 i mål C-45/95, kommissionen mot Italien (REG 1997, s. I-3605), inte har skett ett fullständigt införlivande av sjätte direktivet med den nationella rättsordningen.

- 15 Commissione tributaria provinciale di Firenze biföll överklagandet genom dom av den 3 december 2003–19 januari 2004.
- 16 Den 20 maj 2004 överklagade Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1 domen till den nationella domstolen och gjorde därvid bland annat gällande att domstolen i första instans hade gjort en felaktig tolkning av artikel 13 B c i sjätte direktivet.
- 17 Den nationella domstolen anser att det genom ändringen av artikel 10 i presidentdekret 633/1972, vilken skett genom lagstiftningsdekret 313/1997, inte har införts något generellt undantag från skatteplikt för alla varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt, såsom angavs i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, utan att undantaget från skatteplikt är begränsat till att enbart gälla de leveranser som avser varor som anskaffats eller importerats utan full avdragsrätt för däremot svarande skatt. Undantaget från skatteplikt gäller således enbart varor som anskaffats utan att mervärdesskatten varit avdragsgill och som används vid transaktioner som är undantagna från skatteplikt och som därefter säljs vidare.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria regionale di Firenze att förklara målet vilande och att hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall Republiken Italien, efter införandet av punkt 27d i artikel 10 i presidentdekret 633/1972, fortfarande anses ha underlåtit att uppfylla de skyldigheter som åligger den enligt [sjätte direktivet], särskilt artikel 13 B c [i detta direktiv]?"

Förening av målen C-18/05 och C-155/05

- 19 Med hänsyn till sambandet mellan dessa två mål skall de med stöd av artikel 43 i rättegångsreglerna, jämförd med artikel 103 i samma regler, förenas vad gäller beslutet.

Den första tolkningsfrågan i mål C-18/05 och tolkningsfrågan i mål C-155/05

- 20 Domstolen anser att svaret på dessa frågor inte lämnar utrymme för något rimligt tvivel och har därför, i enlighet med artikel 104.3 andra stycket i rättegångsreglerna, meddelat den hänskjutande domstolen att den har för avsikt att avgöra saken genom att meddela ett motiverat beslut, och att den därvid har berett parter och övriga som avses i artikel 23 i domstolens stadga tillfälle att yttra sig i denna fråga.
- 21 I sina yttranden har Salus och VMB Hospital vidhållit sina respektive ståndpunkter och föreslagit att den fråga som ställts skall besvaras så, att artikel 13 B c i sjätte direktivet skall tolkas så, att den innebär att även varor som överlåtits till en person som enbart utövar en verksamhet som är undantagen från skatteplikt skall, då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt, undantas från skatteplikt eller medföra avdragsrätt.

Inledande synpunkter

- 22 Vad gäller den fråga som ställts av den nationella domstolen i mål C-155/05, erinras att domstolen, inom ramen för artikel 234 EG, varken kan uttala sig om tolkningen av bestämmelser i nationella lagar eller andra författningar eller om sådana bestämmelsers förenlighet med gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 1999 i mål C-107/98, Teckal, REG 1999, s. I-8121, punkt 33, och av den 4 mars 2004 i de förenade målen C-19/01, C-50/01 och C-84/01, Barsotti m.fl., REG 2004, s. I-2005, punkt 30).
- 23 Då tolkningsfrågorna är felaktigt formulerade eller överskrider ramen för domstolens befogenheter enligt artikel 234 EG, ankommer det emellertid på domstolen att från de samlade uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, i synnerhet från motiveringen till beslutet om hänskjutande, avgöra vilka bestämmelser i gemenskapsrätten som det med hänsyn till tvisteföremålet är nödvändigt att tolka (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 1978 i mål 83/78, Pigs Marketing Board, REG 1978, s. 2347, punkt 26, svensk specialutgåva, volym 4, s. 243, av den 17 juni 1997 i mål C-105/96, Codiesel, REG 1997, s. I-3465, punkt 13, och av den 26 maj 2005 i mål C-536/03, António Jorge, REG 2005, s. I-4463, punkt 16).
- 24 Mot bakgrund av beslutet om hänskjutande i mål C-155/05 anser domstolen att den nationella domstolen begär en tolkning av artikel 13 B c första ledet i sjätte direktivet.

Prövning av tolkningsfrågorna

- 25 De nationella domstolarna har ställt frågorna för att få klarhet i huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B c första ledet i sjätte direktivet avser den

ingående mervärdesskatt som erlagts vid anskaffning av varor som enbart skall användas i en av de verksamheter som avses i samma artikel eller huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt endast är tillämpligt vid vidareförsäljning av sådana varor.

- 26 Domstolen erinrar om att enligt fast rättspraxis skall de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster eller leveranser av varor som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29, och av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I-1385, punkt 13).
- 27 Nämnda undantag utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt och de måste således ges en gemenskapsrättslig tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 37, av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 16, och av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia, REG 2005, s. I-10373, punkt 15).
- 28 Vad särskilt beträffar artikel 13 B c första ledet i sjätte direktivet, så är medlemsstaterna enligt denna bestämmelse skyldiga att från skatteplikt undanta leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel, då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 12).
- 29 För övrigt har domstolen slagit fast att artikel 13 B c i sjätte direktivet syftar till att undvika dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet, en princip som utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 15).

- 30 Artikel 13 B c första ledet i sjätte direktivet gör det således möjligt, genom det undantag från skatteplikt som föreskrivs däri, att undvika att vidareförsäljningen av varor beskattas på nytt, då varorna tidigare har anskaffats av en skattskyldig i samband med en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt samma artikel och då mervärdesskatten följaktligen slutgiltigt har erlagts vid anskaffningen utan någon möjlighet att göra avdrag för den.
- 31 Följaktligen skall den första frågan i mål C-18/05 och den enda frågan i mål C-155/05 besvaras enligt följande: Artikel 13 B c första ledet i sjätte direktivet skall tolkas så, att det undantag som föreskrivs i nämnda led endast är tillämpligt på vidareförsäljning av varor som tidigare anskaffats av en skattskyldig i samband med en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt nämnda artikel, i den mån det inte har förelegat någon avdragsrätt för den mervärdesskatt som erlades när varorna ursprungligen anskaffades.

Den andra och den tredje frågan i mål C-18/05

- 32 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den andra och den tredje frågan i mål C-18/05 inte längre är relevanta för utgången i målet vid den nationella domstolen med hänsyn till svaret på den första frågan i mål C-18/05. Det saknas följaktligen skäl att besvara dessa frågor.

Rättegångskostnader

- 33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid de nationella domstolarna utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på de nationella domstolarna att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 13 B c första ledet i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att det undantag som föreskrivs i nämnda led endast är tillämpligt på vidareförsäljning av varor som tidigare anskaffats av en skattskyldig i samband med en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt nämnda artikel, i den mån det inte har förelegat någon avdragsrätt för den mervärdesskatt som erlades när varorna ursprungligen anskaffades.

Underskrifter