

Downloaded via the EU tax law app / web

Forenede sager C-18/05 og C-155/05

Casa di cura privata Salus SpA

mod

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Napoli

og

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 4

mod

Villa Maria Beatrice Hospital Srl

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Commissione tributaria provinciale di Napoli og af Commissione tributaria regionale di Firenze)

»Procesreglementets artikel 104, stk. 3, andet afsnit – sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt B, litra c) – fritagelser – levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med fritagne former for virksomhed, uden at have givet ret til fradrag«

Sammendrag af kendelse

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt B, litra c)]

Det første sætningsled i artikel 13, punkt B, litra c), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at den fritagelse, der foreskriver, udelukkende finder anvendelse på videresalg af goder, der forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13, for så vidt som den indgående moms, der er erlagt ved den oprindelige erhvervelse af disse goder, ikke har givet ret til fradrag.

(jf. præmis 31 og domskonkl.)

DOMSTOLENS KENDELSE (Femte Afdeling)

6. juli 2006 (*)

»Procesreglementets artikel 104, stk. 3, andet afsnit – sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt B, litra c) – fritagelser – levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med

fritagne former for virksomhed, uden at have givet ret til fradrag«

I de forenede sager C-18/05 og C-155/05,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Commissione tributaria provinciale di Napoli (sag C-18/05) og af Commissione tributaria regionale di Firenze (sag C-155/05) (Italien), ved afgørelser af 15. juli 2004 og 23. marts 2005, indgået til Domstolen den 20. januar 2005 og den 6. april 2005, i sagerne

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

mod

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

og

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

mod

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. Makarczyk (refererende dommer), og dommerne R. Schintgen og L. Bay Larsen,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: R. Grass,

efter at de forelæggende retter er blevet underrettet om, at Domstolen har til hensigt at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, andet afsnit,

efter at de parter eller andre, der er nævnt i artikel 23 i statuten for Domstolen, er blevet anmodet om at fremkomme med deres eventuelle bemærkninger hertil,

og efter at have hørt generaladvokaten,

afsagt følgende

Kendelse

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører hovedsageligt fortolkningen af første sætningsled i artikel 13, punkt B, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

2 Sjette direktivs artikel 13 har følgende ordlyd:

»A. *Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse*

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

[...]

B. *Andre fritagelser*

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

c) levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af denne artikel eller af artikel 28, stk. 3, litra b), er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag, samt levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6

[...]«

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indførte goder

[...]«

De nationale bestemmelser

4 I henhold til artikel 10 i dekret nr. 633 fra republikkens præsident om indførelse og regulering af merværdiafgiften (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) af 26. oktober 1972, almindeligt tillæg nr. 1 til GURI nr. 292 af 11.11.1972 (herefter »dekret 633/1972«), er følgende fritaget for merværdiafgift (herefter »moms«):

»[...]

18) sygepleje i form af diagnosticering, behandling og rehabilitering, der leveres af personer i forbindelse med udøvelse af regulerede sundhedserhverv som omhandlet i artikel 99 i lovbekendtgørelsen vedrørende lovene på sundhedsområdet, der er godkendt ved kongelig anordning af 27. juli 1934, nr. 1265, som efterfølgende ændret, eller fastsat ved fastsat ved bekendtgørelse fra sundhedsministeren efter forhandling med finansministeren

19) hospitalsbehandling og pleje, der udføres af hospitaler eller af klinikker og plejehjem, med hvilke der er indgået en overenskomst, samt af sammenslutninger, der bygger på princippet om gensidig hjælp, og som er juridiske personer, og af [sociale organisationer uden gevinst for øje], herunder uddeling af lægemidler, medicinske instrumenter og kost, samt pleje, der ydes i kuranstalter«.

5 Ved artikel 1, stk. 4, i lovdekret nr. 313 af 2. september 1997 (herefter »lovdekret nr. 313/1997«) indsattes et stk. 27d i artikel 10 i dekret nr. 633/1972, der bestemmer, at »levering af goder, som er erhvervet eller importeret uden fuldstændig fradragsret af den i henhold til artikel 19, artikel 19a, stk. 1, og artikel 19a, stk. 2, fastsatte afgift«, er fritaget for afgift.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-18/05

6 Casa di cura privata Salus SpA (herefter »Salus«) er et plejehjem, der udøver sin plejevirkersomhed i overensstemmelse med en overenskomst, der er indgået med Servizio Sanitario Nazionale (den italienske sundhedsmyndighed). Denne virksomhed er fritaget for moms i henhold til de nationale bestemmelser, hvorved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er gennemført.

7 Salus har anmodet Agenzia della Entrate – Ufficio di Napoli 4 (skattekantoret i Napoli 4) om tilbagebetaling af et beløb på 2 880 535 000 ITL (1 487 672,17 EUR), som plejehjemmet har betalt i moms i 1998, 1999 og 2000, idet det har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), pålægger medlemsstaterne også at fritage levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med afgiftsfritagne former for virksomhed. Den 13. marts 2003 anlagde Salus sag ved Commissione tributaria provinciale di Napoli som følge af afgiftsmyndighedernes stiltiende afslag.

8 Den forelæggende ret har påpeget forskelle i den italienske retspraksis med hensyn til anvendelsen af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), på levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med en afgiftsfritagen form for virksomhed.

9 Bestemmelsen fortolkes i flertallet af afgørelserne således, at der foreskrives en objektiv afgiftsfritagelse, allerede fordi de erhvervede goder anvendes til brug for afgiftsfritagen virksomhed, således at anmodninger om tilbagebetaling af afgift, der ikke er fradraget, imødekommes i tilfælde svarende til det foreliggende.

10 Ifølge tendensen i mindretallet af afgørelserne, som den forelæggende ret tilslutter sig, henviser denne bestemmelse derimod kun til fritagelse for salg af goder, der foretages af afgiftspligtige personer, der ikke har fradragsret på grund af fritagelsen af deres virksomhed, for så vidt som det overdragne gode udelukkende har været anvendt til en fritagen virksomhed.

11 Commissione tributaria provinciale di Napoli har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Tager fritagelsen for afgift i artikel 13, punkt B, litra c), i [sjette direktiv] sigte på den indgående moms, der erlægges ved erhvervelse af goder, der anvendes med henblik på afgiftsfritagen virksomhed, eller på de tilfælde, hvor den afgiftspligtige person har erhvervet goder med henblik på sådan virksomhed og herefter beslutter sig for at overdrage de pågældende goder til andre afgiftspligtige personer?

2) Indeholder artikel 13, punkt B, litra c), bestemmelser, der er ubetingede og tilstrækkeligt præcise, og som følgelig har direkte virkning i national ret?

3) Hvilken betydning skal bestemmelsen i [sjette direktivs artikel 13, punkt B], hvorefter medlemsstaterne ved gennemførelsen af bestemmelserne skal fastsætte de nødvendige betingelser med henblik på at »forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug« [artikel 13, punkt B, litra c)], tillægges ved vurderingen af spørgsmålet om direktivets direkte virkning?«

Sag C-155/05

12 Villa Maria Beatrice Hospital Srl (herefter »VMB Hospital«) indgav den 16. september 2002 ni anmodninger til Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (skattekontor Firenze 1) om tilbagebetaling dels af et beløb på 1 799 779,46 EUR med renter for moms, der fejlagtigt var blevet betalt for 1998-2000, dels af et samlet beløb på 1 987 090,64 EUR, der var betalt i moms i perioden 1992-1997. Da anmodningerne stiltiende var blevet afvist, anlagde VMB Hospital den 15. april 2003 sag ved Commissione tributaria provinciale di Firenze.

13 VMB Hospital har gjort gældende, at dets virksomhed hovedsageligt består i levering af hospitalsbehandling og lægebehandling inden for rammerne af Servizio Sanitario Nazionale, dvs. en virksomhed, der er momsfritaget i henhold til de nationale bestemmelser, hvorved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er gennemført.

14 VMB Hospital har særligt gjort gældende, at levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med de former for virksomhed, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, ikke har været fritaget af den italienske lovgiver, således at hospitalet ikke fuldt ud har kunnet fradrage momsen på de pågældende leveringer i 1992-2000. VMB Hospital har desuden anført, at lovdekret nr. 313/1997, der blev udstedt som følge af Domstolens dom af 25. juni 1997 i sagen Kommissionen mod Italien (sag C-45/95, Sml. I, s. 3605), ikke har sikret en fuld gennemførelse af sjette direktiv i national ret.

15 Commissione tributaria provinciale di Firenze tog ved dom af 3. december 2003 – 19. januar 2004 påstanden til følge.

16 Den 20. maj 2004 iværksatte Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 appel af denne dom ved den forelæggende ret, idet skattekontoret gjorde gældende, at retten i første instans havde anlagt en urigtig fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c).

17 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at ændringen af artikel 10 i dekret nr. 633/1972 ved lovdekret nr. 313/1997 ikke medførte, at der blev indført en generel fritagelse for alle goder, som udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, som er fritaget for moms, eller som på anden måde er undtaget fra retten til fradrag som anført i dommen i sagen Kommissionen mod Italien, men afgrænsede fritagelsen til levering af goder, som er købt eller importeret uden

fuld fradragsret for den tilsvarende afgift. Afgiftsfritagelsen omhandler således udelukkende goder, der er erhvervet uden momsfradragsret, som anvendes i forbindelse med fritagne transaktioner, og som efterfølgende videresælges.

18 Commissione tributaria regionale di Firenze har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Må Den Italienske Republik efter indførelsen af stk. 27d i artikel 10 i dekret nr. 633/1972 stadig anses for at tilsidesætte sine forpligtelser i henhold til [sjette direktiv], særligt artikel 13, punkt B, litra c)?«

Forening af sagerne C-18/05 og C-155/05

19 På grundlag af de to sagers forbindelse med hinanden bør de i henhold til procesreglementets artikel 43, sammenholdt med samme reglements artikel 103, forenes med henblik på den endelige kendelse.

Om det første præjudicielle spørgsmål i sag C-18/05 og om det præjudicielle spørgsmål i sag C-155/05

20 Da besvarelsen af disse spørgsmål ikke giver anledning til rimelig tvivl, har Domstolen i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, andet afsnit, underrettet den forelæggende ret om, at den har til hensigt at træffe afgørelse ved begrundet kendelse, og har samtidig anmodet de parter eller andre, der er nævnt i artikel 23 i statuten for Domstolen, om at fremkomme med deres eventuelle bemærkninger hertil.

21 Salus og VMB Hospital har i deres indlæg opretholdt deres respektive standpunkter og foreslået, at det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), skal fortolkes således, at goder, der overdrages af en person, der udelukkende udøver en afgiftsfritagen form for virksomhed, også skal være afgiftsfritaget eller give fradragsret, hvis de ikke har været genstand for en fradragsret.

Indledende bemærkninger

22 Hvad angår det spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret i sag C-155/05, bemærkes indledningsvis, at Domstolen inden for rammerne af artikel 234 EF hverken har kompetence til at udtale sig om fortolkningen af bestemmelser i nationale love eller administrative forskrifter eller om disses forenelighed med fællesskabsretten (jf. i denne retning dom af 18.11.1999, sag C-107/98, Teckal, Sml. I, s. 8121, præmis 33, og af 4.3.2004, forenede sager C-19/01, C-50/01 og C-84/01, Barsotti m.fl., Sml. I, s. 2005, præmis 30).

23 Imidlertid kan Domstolen, hvis spørgsmålene eventuelt ikke er træffende formuleret eller overskrider rammerne for dens beføjelser i henhold til artikel 234 EF, af alle de elementer, der er anført af den forelæggende ret, og især af de i forelæggelsesafgørelsen anførte grunde, udlede de fællesskabsretlige elementer, der under hensyn til sagsgenstanden kræver en fortolkning (jf. i denne retning dom af 29.11.1978, sag 83/78, Pigs Marketing Board, Sml. s. 2347, præmis 26, af 17.6.1997, sag C-105/96, Codiesel, Sml. I, s. 3465, præmis 13, og af 26.5.2005, sag C-536/03, António Jorge, Sml. I, s. 4463, præmis 16).

24 I lyset af forelæggelsesafgørelsen i sag C-155/05 må den nationale ret anses for ønske en fortolkning af første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c).

Om de præjudicielle spørgsmål

25 Med deres spørgsmål ønsker de forelæggende retter nærmere bestemt oplyst, om momsfrigtagelsen i første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), vedrører den indgående moms, der erlægges ved erhvervelse af goder, der udelukkende anvendes i forbindelse med en af de former for virksomhed, der er nævnt i samme artikel, eller om fritagelsen udelukkende finder anvendelse i forbindelse med videresalg af sådanne goder.

26 Herved bemærkes, at de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, i henhold til fast retspraksis skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse eller levering af goder, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning bl.a. dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29, og af 9.2.2006, sag C-415/04, Kinderopvang Enschede, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 13).

27 Fritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 37, af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 16, og af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15).

28 Hvad særligt angår første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), pålægger denne medlemsstaterne at afgiftsfritage levering af goder, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som i medfør af artikel 13 er fritaget for afgift, såfremt disse goder ikke har givet ret til fradrag (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 12).

29 Domstolen har desuden fastslået, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), har til formål at undgå dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem (dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 15).

30 Det første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), giver således mulighed for ved den fritagelse, som det foreskriver, at undgå, at videresalg af goder gøres til genstand for en ny afgiftspålæggelse, når de forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13, og momsen derfor ved denne erhvervelse er endeligt erlagt uden mulighed for fradrag heraf.

31 Det første af de stillede spørgsmål i sag C-18/05 og det eneste spørgsmål i sag C-155/05 skal derfor besvares med, at det første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), skal fortolkes således, at den fritagelse, det foreskriver, udelukkende finder anvendelse på videresalg af goder, der forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13, for så vidt som den indgående moms, der er erlagt ved den oprindelige erhvervelse af disse goder, ikke har givet ret til fradrag.

Om det andet og tredje spørgsmål i sag C-18/05

32 Det følger af forelæggelsesafgørelsen, at det andet og tredje spørgsmål i sag C-18/05 i betragtning af besvarelsen af det første spørgsmål i denne sag ikke længere er relevante for løsningen af tvisten i hovedsagen. Det er derfor uforholdsmæssigt at besvare disse spørgsmål.

Sagsomkostningerne

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der

verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Det første sætningsled i artikel 13, punkt B, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den fritagelse, det foreskriver, udelukkende finder anvendelse på videresalg af goder, der forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13, for så vidt som den indgående moms, der er erlagt ved den oprindelige erhvervelse af disse goder, ikke har givet ret til fradrag.

Underskrifter

* Processprog: italiensk.