

62005CO0018_HU

Felek

Az ítélet indoklása

Rendelkező rész

Felek

A C?18/05. és C?155/05. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyet a Commissione tributaria provinciale di Napoli (C?18/05) és a Commissione tributaria regionale di Firenze [Olaszország] (C?155/05) a Bírósághoz 2005. január 20?án és 2005. április 6?án érkezett 2004. július 15?i és 2005. március 23?i határozataival terjesztett el? az el?tte

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

és

az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

között,

valamint

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

és

a Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. Makarczyk (el?adó) tanácselnök, R. Schintgen és L. Bay Larsen bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Grass,

a kérdést el?terjeszt? bíróságok arról történt tájékoztatását követ?en, miszerint a Bíróság – eljárási szabályzata 104. cikke 3. §?a második bekezdésének megfelelően – indokolt végzéssel kíván határozni,

a Bíróság alapokmányának 23. cikkében meghatározott érdekeltek felhívását követ?en, miszerint terjesszék el? az e tárgyra vonatkozó esetleges észrevételeiket,

a f?tanácsnok meghallgatását követ?en,

meghozta a következő

Az ítélet indoklása

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek elsődlegesen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításáról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. része c) pontja első részének értelmezésére vonatkozik.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

2. A hatodik irányelv 13. cikke alapján:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) a kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, avagy az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben összehasonlítható feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek;

[...]

B. Egyéb adómentességek

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

c) a kizárólag e cikk vagy a 28. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján adómentes tevékenységekre szolgáló termékek értékesítése, amennyiben az ilyen termékekre nem vonatkozott előzetes adólevonás, valamint az olyan termékek értékesítése, amelyek beszerzését vagy előállítását – a 17. cikk (6) bekezdésének értelmében – az adó levonásából eleve kizárták;

[...]”

3. A hatodik irányelv 17. cikk (2) bekezdése előírja:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó;

[...]

A nemzeti szabályozás

4. A hozzáadottértékadó bevezetéséről és szabályozásáról szóló 1972. október 26-ai 633. sz. köztársasági elnöki rendelet (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) 10. §-a értelmében (az 1972. november 11-ai 292. sz. GURI 1. sz. rendes melléklete, a továbbiakban: 633/1972 elnöki rendelet) mentes a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) alól:

„[...]

18) az orvosi diagnosztikai, gyógy- és rehabilitációs ellátások, amelyeket szabályozott egészségügyi szakmák keretében személyeknek nyújtottak az egészségügyi törvények egységes szerkezetbe foglalt, az 1934. július 27-ai 1265. sz., módosított királyi rendelettel jóváhagyott szövegének 99. §-a értelmében, vagy a pénzügyminiszterrel egyetértésben az egészségügyi miniszter rendelete által előírt ilyen ellátások;

19) a kórházi vagy klinikai és a szerződéses gyógyintézetek, valamint a jogi személyiséggel rendelkező kölcsönös segélyegyletek és nonprofit szervezetek által nyújtott egészségügyi szolgáltatások, ideértve az orvosságok kiadását, az gyógyászati segédeszközöket és étkezést, valamint a gyógyfürdők által nyújtott gyógyellátásokat”.

5. Az 1997. szeptember 2-ai 313. sz. törvényerejű rendelet (a továbbiakban: 313/1997 törvényerejű rendelet) 4. §-ának (1) bekezdése a 633/1972 elnöki rendelet 10. §-ába beiktatta a 27d. pontot, amely HÉA-mentességet ír elő „azon beszerzett vagy importált termékek értékesítésére, amelyeknél a 19., 19.a. és 19.b. § értelmében fizetendő adó teljes mértékű levonására nem kerül sor”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-18/05. sz. ügy

6. A Casa di cura privata Salus SpA (a továbbiakban: Salus) gyógyintézet a Servizio Sanitario Nazionaleval (Nemzeti Egészségügyi Szolgálattal) kötött szerződések keretében folytatja egészségügyi tevékenységeit. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját átültető nemzeti szabályozás szerint az említett tevékenységek HÉA-mentesek.

7. Tekintettel a hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontjára, amely a tagállamoknak előírja, hogy a kizárólag adómentes tevékenységekre szolgáló termékek értékesítését is mentesítsék az adó alól, a Salus kérte az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4-től (a 4. sz. nápolyi adóhivataltól), hogy az általa HÉA jogcímén 1998 és 2000 között befizetett 2 880 535 000 olasz lírát (1 487 672,17 euró) térítse vissza. Az adóigazgatóság hallgatólagos elutasító határozatát követően a Salus 2003. március 13-án a Commissione tributaria provinciale di Napolinál

fellebbezett.

8. A kérdést elterjeszt? bíróság eltéréseket fedezett fel az olasz ítélkezési gyakorlatban az adómentes tevékenységekre szolgáló termékek értékesítésér?l szóló hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontjában el?írt adómentesség alkalmazásával kapcsolatban.

9. Tulajdonképpen a többségi ítélkezési gyakorlat ezt a rendelkezést úgy értelmezi, hogy objektív adómentesség csakis adómentes tevékenységekre szolgáló beszerzett termékeket illet meg oly módon, hogy a levonásra nem került adó-visszatérítési kérelmeket az ehhez hasonló esetekben elfogadják.

10. Ezzel szemben a kérdést elterjeszt?, kisebbségben lév? ítélkezési gyakorlatot követ? bíróság szerint az említett rendelkezés csakis a tevékenységük adómentessége folytán adólevonási joggal nem rendelke? jogalanyok által értékesített termékek adómentességére vonatkozik, feltéve hogy az átruházott termék kizárólag adómentes tevékenységre szolgál.

11. Ilyen körülmények között a Commissione tributaria provinciale di Napoli úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a Bíróság elé a követke? kérdéseket terjeszti elzetes döntéshozatalra:

„1) A »hatodik irányelv« 13. cikke B. részének c) pontjában szabályozott adómentesség az adómentes tevékenységek folytatása céljából beszerzett eszközök megszerzésekor megfizetett »hozzáadottérték?adóra« vonatkozik, vagy az olyan tényállásokra, amikor az ilyen tevékenységekre szánt eszközöket beszerz? jogalany az említett eszközöket ezt követ?en más adóalanyokra ruházza át?

2) Ugyanezen rendelkezés feltétel nélküli és kell?en pontos el?írásokat tartalmaz-e, azaz a nemzeti jogrendben közvetlenül alkalmazható?e?

3) Az irányelv közvetlen alkalmazhatósága vonatkozásában milyen relevanciával bír a »hatodik irányelv 13. cikke B. részének« rendelkezése, amelynek értelmében az »említett el?írások c) pontjának« átültetése során a tagállamoknak meg kell határozniuk a feltételeket »az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések megakadályozására«?

A C?155/05. sz. ügy

12. 2002. szeptember 16?án a Villa Maria Beatrice Hospital Srl (a továbbiakban: VMB Hospital) kilenc adóvisszatérítési kérelmet nyújtott be az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1?nek (1. sz. firenzei adóhivatalnak), amely egyrészt az 1998 és 2000 között HÉA jogcímén jogtalanul befizetett, lejárt vagy esedékes kamatokkal növelt 1 799 779,46 eurós összeggel, másrészt az 1992 és 1997 között HÉA jogcímén megfizetett 1 987 090,64 eurós összeggel kapcsolatban. Miután az említett kérelmeket hallgatólagosan elutasították, a VMB Hospital 2003. április 15?én a Commissione tributaria provinciale di Firenzénél fellebbezett.

13. A VMB Hospital hangsúlyozta, hogy f? tevékenysége a Servizio Sanitario Nazionale-nél akkreditált rendszer keretében végzett egészségügyi szolgáltatás, amely a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját átültet? nemzeti szabályozás szerint HÉA?mentes tevékenység.

14. A VMB Hospital külön kiemelte, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében említett tevékenységekre szolgáló termékek értékesítését az olasz jogalkotó nem mentesítette az adó alól, és ilyen módon 1992 és 2000 között nem tudta teljes mértékben levonni az érintett termékek értékesítésekor a HÉÁ?t. A VMB Hospital másrészt megemlítette, hogy a Bíróság C?45/95. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1997. június 25?én [EBHT 1997., I?3605. o.] hozott ítéletét követ?en

elfogadott 313/1997 törvényerejű rendelet nem biztosította a hatodik irányelv nemzeti jogba történő teljes átültetését.

15. A Commissione tributaria provinciale di Firenze a 2003. december 3-ai és 2004. január 19-ai ítéletekkel helyt adott a fellebbezésnek.

16. 2004. május 20-án az Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 fellebbezett ezen ítélet ellen a kérdést előterjesztő bíróságnál, hangsúlyozva többek között, hogy az elsőfokú bíróság tévesen értelmezte a hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontját.

17. A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy a 633/1972 elnöki rendelet 10. §-át módosító 313/1997 törvényerejű rendelet nem vezet be általános adómentességet minden, kizárólag adómentes tevékenységre szolgáló vagy a levonási jogból kizárt termékekre, mint azt az említett Bizottság kontra Olaszország ítéletben kimondják, hanem ezt azon beszerzett vagy importált termékek értékesítésekre korlátozza, amelyeknél nem vonható le teljes mértékben a kivetett adó. Az adómentesség tehát csak az adómentes tevékenységekre szolgáló és később értékesítésre kerülő termékekre vonatkozik, amelyeknek a beszerzésekor nem vonhatták le a HÉA-t.

18. Ilyen körülmények között a Commissione tributaria regionale di Firenze úgy határozott, hogy hogy felfüggeszti az eljárást, és a Bíróság elé a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra:

„A 27d. pontnak a 633/1972 elnöki rendelet 10. §-ába történő beiktatása után úgy kell-e tekinteni, hogy az Olasz Köztársaság továbbra sem teljesítette a [hatodik irányelvben] és többek között [ugyanezen irányelv] 13. cikke B. részének c) pontjában előírt kötelezettségeket?”

A C-18/05. és C-155/05. sz. ügyek egyesítéséről

19. A két ügyet a közöttük lévő összefüggés miatt az eljárási szabályzat 103. cikkével együtt értelmezett 43. cikkének megfelelően a végzés meghozatala céljából egyesíteni kell.

A C-18/05. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről és a C-155/05. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

20. Tekintettel arra, hogy az e kérdésekre adandó válasz nem enged teret semmilyen ésszerű kétségnek, a Bíróság – eljárási szabályzata 104. cikke 3. §-a második bekezdésének megfelelően – tájékoztatta a kérdést előterjesztő bíróságot, miszerint indokolt végzéssel kíván határozni, és felkéri a Bíróság alapokmányának 23. cikkében meghatározott érdekelteket, hogy terjesszék el az e tárgyra vonatkozó esetleges észrevételeiket.

21. A Salus és a VMB Hospital észrevételeikben fenntartják saját álláspontjukat, és azt javasolják a feltett kérdésre adandó válasznak, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy a kizárólagos jogcímen adómentes tevékenységet végző személyre átruházott azon termékeket is adómentessé kell tenni vagy ki kell terjeszteni rájuk az adólevonást, amelyekre ez utóbbi nem vonatkozott.

Előzetes észrevételek

22. Előjáróban emlékeztetni kell arra, tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság által a C-155/05. sz. ügyben feltett kérdésre, hogy az EK 234. cikk keretében a Bíróságnak nincs hatásköre arra, hogy a nemzeti törvényi vagy rendeleti rendelkezéseket értelmezze, sem pedig arra, hogy döntsön e rendelkezéseknek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről (lásd ebben az értelemben a C-107/98. sz. Teckal ügyben 1999. november 18-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-8121. o.] 33.

pontját és a C?19/01. sz., C?50/01. sz. és C?84/01. sz., Barsotti és társai ügyben 2004. március 4?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?2005. o.] 30. pontját).

23. Mindazonáltal a Bíróság az ügyben esetlegesen pontatlanul megfogalmazott vagy az EK 234. cikk szerinti hatásköre kereteit túllép? kérdések esetében a kérdést el?terjeszt? bíróság által bemutatott valamennyi tényez?b?l és különösen az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat indokolásából kisz?rheti a jogvita tárgyára tekintettel értelmezésre szoruló közösségi jogi elemeket (lásd ebben az értelemben a 83/78. sz. Pigs Marketing Board ügyben 1978. november 29?én hozott ítélet [EBHT 1978., 2347. o.] 26. pontját, a C?105/96. sz. Codiesel?ügyben 1997. június 17?én hozott ítélet [EBHT 1997., I?3465. o.] 13. pontját és a C?536/03. sz. António Jorge?ügyben 2005. május 26?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4463. o.] 16. pontját).

24. A C?155/05. sz. ügyben hozott el?zetes döntéshozatalra utaló határozat alapján abból kell kiindulni, hogy a nemzeti igazságszolgáltató szerv a hatodik irányelv 13. cikke B. része c) pontja els? részének értelmezését kéri.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?

25. Az el?terjeszt? bíróságok kérdéseikkel lényegében azt szeretnék megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része c) pontjának els? részében el?írt HÉA?mentesség azon termékek beszerzésekor megfizetend? HÉA?-t jelenti?e, amelyek kizárólag ugyanezen cikkben említett tevékenységek egyikére szolgálnak, vagy ez az adómentesség csakis az ilyen termékek viszonteladása esetén alkalmazható.

26. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a f?szabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés HÉA?köteles, kivételt jelentenek (lásd ebben az értelemben különösen a C?498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4427. o.] 29. pontját és a C?415/04. sz. Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?1401. o.] 13. pontját).

27. Az említett adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és céljuk az, hogy a HÉA?szabályozás alkalmazásában az egyes tagállamokban el?forduló eltéréseket elkerüljék, és ennél fogva közösségi meghatározást kell kapniuk (lásd ebben az értelemben C?8/01. sz. Taksatorringen?ügyben 2003. november 20?án hozott ítélet [EBHT 2003., I?13711. o.] 37. pontját, a C?284/03. sz. Temco Europe SA ügyben 2004. november 18?án hozott ítélet [EBHT 2004., I?11237. o.] 16. pontját, valamint a C?394/04. és C?395/04. sz. Ygeia?ügyben hozott ítélet [EBHT 2004., I?10373. o.] 15. pontját).

28. Különös tekintettel a hatodik irányelv 13. cikke B. része c) pontjának els? részére, amely el?írja a tagállamoknak, hogy ugyanezen cikk alapján mentesítsék az adó alól a kizárólag adómentes tevékenységre szolgáló termékek értékesítését, amennyiben ezen termékekre nem vonatkozott adólevonási jog (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 12. pontját).

29. Ráadásul a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének c) pontja a közös HÉA?rendszer jellemz? pénzügyi semlegesség elvével ellentétes kett?s adóztatás elkerülésére törekszik (a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 15. pontja).

30. A hatodik irányelv 13. cikke B. része c) pontjának els? része az ebben el?írt adómentességgel lehetővé teszi, hogy a termékek viszonteladását újból megadóztassák, holott az adóalany ezen

termékeket elztesen az e cikk szerint adómentes tevékenység céljából szerezte be, és ennél fogva e termékek beszerzésekor a HÉÁ-t végérvényesen megfizette, anélkül hogy levonhatta volna.

31. Következésképpen a C/18/05. sz. ügyben feltett els és a C/155/05. sz. ügyben feltett egyetlen kérdésre azt kell válaszolni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része c) pontjának els részét úgy kell értelmezni, hogy az ott elírt adómentesség kizárólag az adóalany által elztesen beszerzett, az e cikk szerint adómentes tevékenységekre szolgáló termékek viszonteladására vonatkozik, amennyiben az e termékek elztes beszerzésekor megfizetett HÉÁ-ra nem vonatkozott az adólevonási jog.

A C/18/05. sz. ügyben feltett második és harmadik kérdésre?

32. Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból következik – tekintettel a C/18/05. sz. ügyben feltett els kérdésre adott válaszra –, hogy az alapeljárás megoldásához az ezen ügyben feltett második és harmadik kérdés már nem bír jelentéssel. Ennél fogva ez utóbbi kérdéseket nem kell megválaszolni.

A költségekre?

33. Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev felek számára a kérdést elterjeszt bíróságok eltt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ezek a bíróságok döntenek a költségekre. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével nem téríthetők meg.

Rendelkezés rész

A fenti indokok alapján, a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapítás – szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. része c) pontjának els részét úgy kell értelmezni, hogy az ott elírt adómentesség kizárólag az adóalany által elztesen beszerzett, az e cikk szerint adómentes tevékenységekre szolgáló termékek viszonteladására vonatkozik, amennyiben az e termékek elztes beszerzésekor megfizetett hozzáadottértékadóra nem vonatkozott az adólevonási jog.