TIESAS RĪKOJUMS (piektā palāta)

2006. gada 6. jūlijā *

Apvienotās lietas C-18/05 un C-155/05

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Commissione tributaria provinciale di Napoli* (C-18/05) un *Commissione tributaria regionale di Firenze* (C-155/05) (Itālija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2004. gada 15. jūlijā un 2005. gada 23. martā un kas Tiesā reģistrēti 2005. gada 20. janvārī un 2005. gada 6. aprīlī, tiesvedībās

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

pret

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Napoli 4

un

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

pret

Villa Maria Beatrice Hospital Srl.

* Tiesvedības valoda — itāļu.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Makarčiks [*J. Makarczyk*] (referents), tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*] un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

informējusi iesniedzējtiesas, ka Tiesa saskaņā ar Tiesas Reglamenta 104. panta 3. punkta otro daļu piedāvā par lūgumu lemt, izdodot motivētu rīkojumu,

uzaicinājusi Tiesas Statūtu 23. pantā minētās personas sniegt par to savus iespējamos apsvērumus,

noklausījusies ģenerāladvokāti,

izdod šo rīkojumu.

Rīkojums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu visupirms ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu

sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 13. panta B daļas c) apakšpunkta pirmo daļu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

2 Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. pantu:

"A. *Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs*

1. Ciktāl tas nav pretrunā [ar] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti, vai sociālos apstākļos, kas līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, — slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri vai arī citas pienācīgā kārtā atzītas līdzīgas iestādes;

[..]

B. *Citi atbrīvojumi*

Ciktāl tas nav pretrunā [ar] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

c) preču piegādes, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai atbrīvojums piešķirts atbilstīgi šim pantam vai 28. panta 3. punkta b) apakšpunktam, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības, vai tādu preču piegādes, par kuru iegādi vai ražošanu 17. panta 6. punkta dēļ pievienotās vērtības nodoklis nav kļuvis atskaitāms;

[..]."

3 Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts paredz:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

b) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

4 Saskaņā ar Republikas Prezidenta 1972. gada 26. oktobra dekrēta Nr. 633 par pievienotās vērtības nodokļa ieviešanu un reglamentēšanu (*decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*; 1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292 parastais pielikums Nr. 1; turpmāk tekstā — "Prezidenta dekrēts 633/1972") 10. pantu no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") ir atbrīvoti:

"[..]

18) medicīniskie diagnostikas, aprūpes un rehabilitācijas pakalpojumi, kas personām sniegti reglamentēta veselības aprūpes darba ietvaros ar Karaļa 1934. gada 27. jūlija dekrētu Nr. 1265 apstiprinātā un pēc tam grozītā vienotā likumu par veselību teksta 99. panta izpratnē vai kas paredzēti veselības ministra dekrētā, kas saskaņots ar finanšu ministru;

19) slimnīcas un medicīniskie pakalpojumi, ko sniedz slimnīcas vai klīnikas un citas apstiprinātas aprūpes iestādes, kā arī savstarpējās palīdzības biedrības, kam piemīt tiesībsubjektība, un [bezpeļņas organizācijas], tostarp medikamentu, medicīnisko

instrumentu un uztura izsniegšana, kā arī aprūpes pakalpojumi ūdensdziedniecības iestādēs".

5 Ar 1997. gada 2. septembra dekrēta-likuma Nr. 313 (turpmāk tekstā — "dekrēts-likums 313/1997") 1. panta 4. punktu Prezidenta dekrēta 633/1972 10. pants tika papildināts ar 27.d punktu, kas paredz atbrīvot no PVN "to preču piegādes, kas iegādātas vai importētas bez tiesībām uz pilnīgu attiecīgā nodokļa atskaitīšanu 19., 19.a.1. un 19.a.2. panta izpratnē".

Pamata prāvas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-18/05

6 *Casa di cura privata Salus SpA* (turpmāk tekstā — "*Salus*") ir veselības aprūpes iestāde, kas veic savu darbību saskaņā ar līgumiem, kas noslēgti ar *Servizio Sanitario Nazionale* (Valsts veselības dienests). Šī darbība netiek aplikta ar PVN saskaņā ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem transponēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts.

7 Apgalvodama, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkts noteic, ka dalībvalstīm jāatbrīvo no nodokļa arī to preču piegādes, kas pilnībā izmantotas darbībai, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa, *Salus* pieprasīja *Agenzia delle Entrate — Ufficio di Napoli 4* (Ieņēmumu dienesta Neapoles 4. nodaļa) atmaksāt summu 2 880 535 000 Itālijas liru (EUR 1 487 672,17) apmērā, ko tā samaksājusi kā PVN 1998.–2000. gadā. Pēc netieši izteikta nodokļu pārvaldes lēmuma noraidīt [šo lūgumu] *Salus* 2003. gada 13. martā iesniedza prasību *Commissione tributaria provinciale di Napoli* [Neapoles Reģionālā nodokļu tiesa].

8 Iesniedzējtiesa norāda uz atšķirībām Itālijas judikatūrā attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanu to preču piegādēm, kas izmantotas darbībai, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa.

9 Judikatūrā šī norma lielākoties interpretēta kā norma, kas paredz objektīva rakstura atbrīvojumu, kas piemērojams tikai tad, ja iegādātās preces tiek izmantotas darbībai, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa, līdz ar to lūgumi atmaksāt neatskaitītu nodokli šai lietai līdzīgos gadījumos tiek apmierināti.

10 Tomēr saskaņā ar tendencēm dažās lietās, kurām piekrīt arī iesniedzējtiesa, minētā norma paredz atbrīvot no nodokļa vienīgi preču pārdošanu, ko veikuši nodokļa maksātāji, kuriem nav tiesību uz nodokļa atskaitīšanu, jo to darbība ir atbrīvota no nodokļa tiktāl, ciktāl pārdotās preces ir paredzētas vienīgi darbībai, uz kuru attiecas atbrīvojums no nodokļa.

11 Šādos apstākļos *Commissione tributaria provinciale di Napoli* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Sestās direktīvas] 13. panta B daļas c) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecas uz [PVN], kas tiek maksāts kā priekšnodoklis, iegādājoties preces, kas paredzētas darbībai, uz kuru attiecas atbrīvojums, vai drīzāk uz situāciju, kad persona, kas iegādājusies preces, lai veiktu šādu darbību, pieņem lēmumu tās pārdot citām personām?

2) Vai šajā normā ietverti beznosacījumu un pietiekami precīzi noteikumi, lai to tieši piemērotu valsts tiesībās?

3) Ievērojot Direktīvas tiešo iedarbību, cik liela nozīme piešķirama tam, ka [Sestās direktīvas 13. panta B daļa] paredz, ka dalībvalstīm, transponējot [c) apakšpunkta noteikumus], jāparedz nosacījumi, "lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu"?"

Lieta C-155/05

12 2002. gada 16. septembrī *Villa Maria Beatrice Hospital Srl* (turpmāk tekstā — "*VMB Hospital*") iesniedza *Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1* (Ieņēmumu dienesta Florences 1. nodaļa) deviņus lūgumus atmaksāt, pirmkārt, summu EUR 1 799 779,46 apmērā, kas papildināta ar [nokavējuma] procentiem un kas kā PVN nepamatoti samaksāta 1998.–2000. gadā, un, otrkārt, kopējo summu EUR 1 987 090,64 apmērā, kas kā PVN samaksāta 1992.–1997. gadā. Tā kā šie lūgumi ar netieši izteiktiem lēmumiem tika noraidīti, *VMB Hospital* 2003. gada 15. aprīlī iesniedza prasību *Commissione tributaria provinciale di Firenze* [Florences Reģionālā nodokļu tiesa].

13 *VMB Hospital* norādīja, ka tās galvenā darbība ir slimnīcas un medicīniskās aprūpes pakalpojumu sniegšana saskaņā ar *Servizio Sanitario Nazionale* akreditācijas sistēmu un ka uz šo darbību attiecas atbrīvojums no PVN saskaņā ar valsts tiesību aktiem, ar kuriem transponēts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts.

14 *VMB Hospital* it īpaši apgalvo, ka to preču piegādes, kas pilnībā izmantotas Sestās direktīvas 13. pantā minētajai darbībai, Itālijas likumdevējs nav atbrīvojis no nodokļa, līdz ar to tā nav varējusi pilnībā atskaitīt PVN attiecīgajām piegādēm 1992.–2000. gadā. Turklāt *VMB Hospital* norāda, ka dekrēts-likums 313/1997, kas pieņemts pēc Tiesas 1997. gada 25. jūnija sprieduma lietā C-45/95 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-3605. lpp.), nav nodrošinājis pilnīgu Sestās direktīvas transpozīciju valsts tiesībās.

15 Ar 2003. gada 3. decembra — 2004. gada 19. janvāra spriedumu *Commissione tributaria provinciale di Firenze* prasību apmierināja.

16 2004. gada 20. maijā *Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1* par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā, *inter alia* apgalvodama, ka pirmās instances tiesa ir nepareizi interpretējusi Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunktu.

17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka ar dekrētu-likumu 313/1997 izdarītais Prezidenta dekrēta 633/1972 10. panta grozījums neievieš vispārēju atbrīvojumu visām precēm, kas pilnībā izmantotas no nodokļa atbrīvotai darbībai vai uz kurām neattiecas atskaitīšanas tiesības, kā paredzēts iepriekš minētajā spriedumā lietā Komisija/Itālija, bet attiecina atbrīvojumu vienīgi uz piegādēm, kuru rezultātā piegādātas preces, kas iegādātas vai importētas bez tiesībām uz pilnīgu attiecīgā nodokļa atskaitīšanu. Tādējādi atbrīvojums attiecas vienīgi uz precēm, kas iegādātas ar neatskaitāmu PVN, izmantotas no nodokļa atbrīvotai darbībai un pēc tam vēlreiz pārdotas.

18 Šādos apstākļos *Commissione tributaria regionale di Firenze* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai pēc Prezidenta dekrēta 633/1972 10. panta papildināšanas ar 27.d punktu Itālijas Republika joprojām neizpilda pienākumus, ko tai uzliek [Sestā direktīva] un it īpaši [tās] 13. panta B daļas c) apakšpunkts?"

Par lietas C-18/05 un lietas C-155/05 apvienošanu

19 Saskaņā ar Reglamenta 43. pantu apvienojumā ar šī paša reglamenta 103. pantu, ņemot vērā šo abu lietu savstarpējo saistību, tās ir jāapvieno rīkojuma taisīšanai.

Par pirmo prejudiciālo jautājumu lietā C-18/05 un par prejudiciālo jautājumu lietā C-155/05

20 Uzskatīdama, ka atbilde uz šiem jautājumiem nerada šaubas, Tiesa saskaņā ar Reglamenta 104. panta 3. punkta otro daļu informēja iesniedzējtiesu, ka tā piedāvā izdot motivētu rīkojumu, un uzaicināja Tiesas Statūtu 23. pantā minētās personas sniegt par to savus iespējamos apsvērumus.

21 Savos apsvērumos *Salus* un *VMB Hospital* saglabā savus attiecīgos viedokļus un piedāvā uz uzdoto jautājumu sniegt šādu atbildi: Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka precēm, kas pārdotas personai, kas veic vienīgi no nodokļa atbrīvotu darbību, ja [šīs preces] nav radījušas atskaitīšanas tiesības, arī ir jāpiemēro atbrīvojums no nodokļa vai atskaitīšanas tiesības.

Ievada apsvērumi

22 Vispirms, runājot par iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu lietā C-155/05, ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 234. pantu Tiesa nav kompetenta lemt par valsts likumu vai noteikumu interpretāciju, ne arī par šo tiesību aktu atbilstību Kopienu tiesībām (šajā sakarā skat. 1999. gada 18. novembra spriedumu lietā C-107/98 *Teckal*, *Recueil*, I-8121. lpp., 33. punkts, un 2004. gada 4. marta spriedumu apvienotajās lietās C-19/01, C-50/01 un C-84/01 *Barsotti* u.c., *Recueil*, I-2005. lpp., 30. punkts).

23 Tomēr, ja jautājumi ir nepareizi formulēti vai pārsniedz Tiesai saskaņā ar EKL 234. pantu piešķirtās pilnvaras, Tiesa no visiem iesniedzējtiesas sniegtajiem elementiem un it īpaši no iesniedzējtiesas lēmuma pamatojuma atdala Kopienu tiesību elementus, kam nepieciešama interpretācija, ņemot vērā prāvas priekšmetu (šajā sakarā skat. 1978. gada 29. novembra spriedumu lietā 83/78 *Pigs Marketing Board*, *Recueil*, 2347. lpp., 26. punkts; 1997. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-105/96 *Codiesel*, *Recueil*, I-3465. lpp., 13. punkts, un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-536/03 *António Jorge*, Krājums, I-4463. lpp., 16. punkts).

24 Ņemot vērā iesniedzējtiesas lēmumu lietā C-155/05, ir jāatzīst, ka valsts tiesa lūdz interpretēt Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkta pirmo daļu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

25 Uzdodot jautājumus, iesniedzējtiesas būtībā vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkta pirmajā daļā paredzētais atbrīvojums no PVN

attiecas uz PVN, kas maksāts kā priekšnodoklis, iegādājoties preces, ko paredzēts pilnībā izmantot vienai no šajā pašā pantā minētajām darbībām, vai arī šis atbrīvojums ir piemērojams vienīgi šādu preču vēlreizējas pārdošanas gadījumā.

26 Ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir jāinterpretē šauri, jo tie ir atkāpes no vispārēja principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu vai preču piegādi, ko nodokļa maksātājs sniedzis vai veicis pret atlīdzību (šajā ziņā skat. *inter alia* 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 29. punkts, un 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 13. punkts).

27 Šie atbrīvojumi ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir izvairīties no PVN sistēmas atšķirīgas piemērošanas vienā vai otrā dalībvalstī; tāpēc tiem jābūt definētiem Kopienu līmenī (šajā ziņā skat. 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen*, *Recueil*, I-13711. lpp., 37. punkts; 2004. gada 18. novembra spriedumu lietā C-284/03 *Temco Europe*, Krājums, I-11237. lpp., 16. punkts, un 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia*, Krājums, I-10373. lpp., 15. punkts).

28 It īpaši Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkta pirmā daļa paredz dalībvalstu pienākumu atbrīvot no nodokļa to preču piegādes, ko pilnībā izmanto darbībai, kurai atbrīvojums piešķirts atbilstīgi šim pašam pantam, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 12. punkts).

29 Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkta mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, kas ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Itālija, 15. punkts).

30 Tādējādi Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkta pirmā daļa ar tajā paredzētā atbrīvojuma palīdzību ļauj novērst, ka preču vēlreizēja pārdošana tiek no jauna aplikta ar nodokli, kaut arī nodokļa maksātājs šīs preces pirms tam ir iegādājies saskaņā ar šo pašu pantu no nodokļa atbrīvotas darbības vajadzībām, un, tās iegādājoties, PVN ir bijis pilnībā nomaksāts bez tā atskaitīšanas iespējām.

31 Līdz ar to uz pirmo lietā C-18/05 uzdoto jautājumu un vienīgo lietā C-155/05 uzdoto jautājumu sniedzama šāda atbilde: Sestās direktīvas 13. panta B daļas c) apakšpunkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz to preču vēlreizēju pārdošanu, kuras nodokļa maksātājs pirms tam ir iegādājies saskaņā ar šo pašu pantu no nodokļa atbrīvotas darbības vajadzībām, ja uz šo preču sākotnējās iegādes gadījumā samaksāto PVN neattiecās atskaitīšanas tiesības.

Par otro un trešo jautājumu lietā C-18/05

32 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka, ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu lietā C-18/05, otrais un trešais jautājums šajā lietā vairs nav būtiski pamata prāvas atrisinājumam. Līdz ar to uz šiem jautājumiem atbilde nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

33 Attiecībā uz pamata lietu dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesos, kurus izskata iesniedzējtiesas, un tās lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta B daļas c) apakšpunkta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzētais atbrīvojums attiecas vienīgi uz to preču vēlreizēju pārdošanu, kuras nodokļa maksātājs pirms tam ir iegādājies saskaņā ar šo pašu pantu no nodokļa atbrīvotas darbības vajadzībām, ja uz šo preču sākotnējās iegādes gadījumā samaksāto PVN neattiecās atskaitīšanas tiesības.

[Paraksti]