

V?c C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

v.

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené království)]

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 28 – Osvobození od dan? s vrácením odvedené dan? – Prodej zboží zda?ovaného nulovou sazbou vybaveného zbožím zda?ovaným b?žnou sazbou – Obytné karavany – Jediné dodání“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 4. kv?tna 2006

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 6. ?ervence 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Možnost ?lenských stát? zachovat osvobození od dan? s vrácením dan? odvedené na p?edchozím stupni

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 28 odst. 2 písm. a)]

Skute?nost, že je ur?ité zboží p?edm?tem jediného dodání zahrnujícího jednak v?c hlavní, která podle právních p?edpis? ?lenského státu podléhá osvobození od dan? s vrácením odvedené dan? ve smyslu ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve znění sm?rnice 92/77, kterou se dopl?uje spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty a m?ní sm?rnice 77/388 (sblížení sazeb dan? z p?idané hodnoty), a jednak zboží, které tyto p?edpisy vylučují z p?sobnosti uvedeného osvobození, nebrání doty?nému ?lenskému státu v tom, aby zda?oval dodání vylou?eného zboží b?žnou sazbou dan? z p?idané hodnoty.

A?koliv z judikatury týkající se zdanění jediného dodání vyplývá, že takové dodání v zásadě podléhá jediné sazb? dan? z p?idané hodnoty, nebrání tato judikatura odd?lenému zda?ování n?kterých prvk? tohoto dodání, pokud jedin? takové zdanění spl?uje podmínky, jejichž spln?ním ustanovení ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice podmi?uje osvobození od dan? s vrácením odvedené dan?.

(viz body 24, 27 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

6. července 2006 (*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 28 – Osvobození od daně s vrácením odvedené daně – Prodej zboží zdaňovaného nulovou sazbou vybaveného zbožím zdaňovaným běžnou sazbou – Obytné karavany – Jediné dodání“

Ve věci C-251/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené království) ze dne 21. července 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 14. června 2005, v řízení

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. dubna 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Talacre Beach Caravan Sales Ltd R. Cordarou, QC, A. Hitchmoughem, barrister, a B. Gorenem, solicitor,
- za vládu Spojeného království C. White a T. Harris, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s R. Andersonem, QC,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 4. května 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sbližení sazeb DPH) (Úč. vst. L 316, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 202, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Talacre Beach Caravan Sales Ltd

(dále jen „Talacre“) a Commissioners of Customs and Excise (dále jen „Commissioners“), orgánem příslušným pro výběr daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve Spojeném království ve věci uplatnění osvobození od daní s vrácením odvedené daní.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

3 Talacre provozuje rekreační parky pro obytné karavany ve Spojeném království. Její příjmy pocházejí zejména z prodeje vybavených obytných karavanů, pronájmu stání a zpřístupnění zařízení majitelům obytných karavanů.

4 Vybavené obytné karavany, které Talacre prodává, obvykle obsahují koupelny, položené podlahy, kovové tyče na záclony, záclony, vestavěné skříně, vybavené kuchyňky, lavice, jídelní stoly, křesla, stoličky, odkládací stolky, zrcadla, skříně, postele a matrace.

5 Faktury, které pro Talacre vystavuje výrobce uvedených obytných karavanů, uvádí samostatně cenu karavanu bez DPH, jakož i cenu vnitřního vybavení zvýšenou o běžnou sazbu DPH.

6 Talacre má nicméně za to, že prodej obytného karavanu a jeho vnitřního vybavení představuje jediné a nerozdlitelné dodání, které je tak třeba zdánit jedinou daňovou sazbou, a to sazbou použitelnou na hlavní věc, tedy samotný obytný karavan. Jedinou sazbou daní použitelnou v projednávaném případě je podle Talacre sazba nulová, jelikož zdání obytných karavanů, které Talacre dodává, podléhá takové sazbě na základě právních předpisů platných ve Spojeném království.

7 Článek 30 zákona o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act, dále jen „VAT Act“) totiž stanoví, že „[...] dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhá zdání nulovou sazbou daní [...], pokud se vztahuje na zboží nebo služby uvedené v příloze 8 [...]“. V uvedené příloze 8 skupina 9 jsou uvedeny „obytné karavany, jejichž průjezdný profil přesahuje povolené rozměry pro provoz přípojných vozidel tažených motorovým vozidlem, jehož pohotovostní hmotnost nepřesahuje 2030 kilogramů, na pozemních komunikacích“.

8 Není zpochybováno, že uvedená nulová sazba je srovnatelná s osvobozením od daní s vrácením odvedené daní ve smyslu čl. 28 odst. 2 šesté směrnice, který stanoví:

„2. Bez ohledu na čl. 12 odst. 3 se během přechodného období podle článku 28 použijí tato ustanovení.

a) V oblasti snížených sazeb mohou být zachována osvobození od daní s vrácením daní odvedené na předchozím stupni nebo snížené sazby nižší než minimální sazba stanovená v čl. 12 odst. 3, které byly v platnosti k 1. lednu 1991 a které jsou v souladu s právem Společenství a splňují podmínky uvedené v poslední odrážce článku 17 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967.

[...]“

9 Na rozdíl od tvrzení Talacre, pokud jde o zdání dodání vybaveného obytného karavanu, Commissioners použil nulovou sazbu pouze na samotné obytné karavany a na jejich vnitřní vybavení pak běžnou sazbu DPH.

10 V této souvislosti vycházel ze skutečnosti, že VAT Act uvedené vybavení z nulové sazby výslovně vylučuje.

11 Podle poznámky v příloze 8 VAT Act totiž skupina 9 této přílohy nezahrnuje „movitý majetek

neuvedený ve skupině 5 bodu 3 ani „vybavení související s bydlením v obytném karavanu nebo nákladním vozidlu“. Podle článku 96 VAT Act musí být výklad přílohy 8 v souladu s uvedenou poznámkou.

12 Žalobu, kterou Talacre podala proti rozhodnutí Commissioners, zamítl VAT and Duties Tribunal i High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Podle těchto soudů nelze ze skutečnosti, že obytný karavan a jeho vnitřní vybavení jsou předmětem jediného dodání, vyvodit závěr, že jejich celková cena musí podléhat nulové sazbě. Talacre se odvolala k předkládajícímu soudu.

13 Za těchto okolností se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Jestliže členský stát prostřednictvím svých vnitrostátních právních předpisů využil podle čl. 28 odst. 2 písm. a) [šesté směrnice] svého práva na výjimku za účelem uplatnění nulové sazby na dodání určitého zboží, ale ve stejných právních předpisech vyloučil určité zboží z působnosti nulové daňové sazby („vyloučené zboží“), brání skutečnost, že došlo pouze k jedinému dodání zboží (včetně vyloučeného zboží), členskému státu v tom, aby zdařoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou daně z přidané hodnoty?“

K předběžné otázce

14 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda skutečnost, že je určité zboží předmětem jediného dodání zahrnujícího jednak vč. hlavní, která podle právních předpisů členského státu podléhá osvobození od daně s vrácením odvedené daně ve smyslu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, a jednak zboží, které tyto předpisy vyloučí z působnosti uvedeného osvobození, brání dotyčnému členskému státu v tom, aby zdařoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou DPH.

15 Podle Talacre je na tuto otázku třeba odpovědět kladně. Talacre uplatňuje, že členský stát v žádném případě nesmí jedině dodání zdařovat různými sazbami daně. V této souvislosti se odvolává na rozsudky ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, Recueil, s. 2763; ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973; a ze dne 15. května 2001, Primback, C-34/99, Recueil, s. I-3833.

16 Vláda Spojeného království a Komise Evropských společenství tuto argumentaci zpochybňují. Poznamenávají, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, souvisí použitá sazba DPH se zavedením vnitrostátní výjimky, kterou je členský stát oprávněn za určitých podmínek přijmout na základě článku 28 šesté směrnice. Jelikož podle jedné z těchto podmínek musela být tato výjimka v platnosti k 1. lednu 1991, nemůže osvobození od daně s vrácením odvedené daně překračovat meze výslovně stanovené vnitrostátními právními předpisy.

17 V tomto ohledu je třeba hned na úvod konstatovat, že čl. 28 odst. 2 šesté směrnice tím, že členským státům umožňuje používat osvobození od daně s vrácením odvedené daně, stanoví výjimku z čl. 12 odst. 3 téže směrnice upravujícího běžnou sazbu DPH.

18 Ze znění čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice dále vyplývá, že použití osvobození od daně s vrácením odvedené daně podléhá několika podmínkám. Tato osvobození od daně musí být v platnosti k 1. lednu 1991. Krom toho musí být v souladu s právními předpisy Společenství a odpovídat podmínkám stanoveným v poslední odrážce článku 17 již zrušené druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Struktura a způsob použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), podle nichž lze osvobození od daně s vrácením odvedené

dan? zavést pouze z p?esn? vymezených d?vod? společenského zájmu a ve prosp?ch kone?ného spot?ebitele.

19 V projednávaném p?ípad? není zpochyb?ováno, že pokud VAT Act osvobozuje typ obytných karavan?, který dodává Talacre, od dan? s vrácením odvedené dan?, uvedené podmínky jsou spln?ny. Je zejména nesporné, že nulová sazba byla k 1. lednu 1991 v platnosti a že byla zavedena z d?vod? společenského zájmu.

20 Rovn?ž je nesporné, že ur?ité zboží dodávané s obytnými karavany VAT Act výslovn? vylučuje z režimu osvobození od dan? s vrácením odvedené dan?. Z toho vyplývá, že pokud jde o toto zboží, podmínky stanovené v ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice, a zejména podmínka, podle níž mohou být zachována pouze osvobození od dan? s vrácením odvedené dan? v platnosti k 1. lednu 1991, spln?ny nejsou.

21 Z toho plyne, že osvobození uvedeného zboží od dan? s vrácením odvedené dan? by bylo rozšířením p?sobnosti osvobození stanoveného pro dodání samotných obytných karavan?. To by m?lo za následek, že zboží, které vnitrostátní právní p?edpisy z osvobození výslovn? vylučují, by p?esto bylo osvobozeno na základ? ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice.

22 Je třeba konstatovat, že takový výklad ustanovení ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice naráží na jeho zn?ní i cíl, podle nichž p?sobnost výjimky, kterou stanoví, je omezena na to, co výslovn? stanovily vnitrostátní právní p?edpisy k 1. lednu 1991. Jak uvedla generální advokátka v bodech 15 a 16 svého stanoviska, ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice lze p?iřovnat k doložce „*stand still*“, jejímž cílem je zabránit sociálním znevýhodn?ním, která mohou být d?sledkem zrušení výhod stanovených vnitrostátním zákonodárcem, nikoli však v šesté sm?rnici. S ohledem na tento ú?el je pro ur?ení rozsahu pln?ní, jejichž osvobození od dan? umož?uje šestá sm?rnice po p?echodnou dobu zachovat, rozhodný obsah vnitrostátních právních úprav v platnosti k 1. lednu 1991.

23 Krom toho, jak Soudní dv?r n?kolikrát zd?raznil, ustanovení šesté sm?rnice, která stanoví výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého dodání zboží nebo poskytnutí služby za protipln?ní uskute?né osobou povinnou k dani, je třeba vykládat striktn? (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 22. ?íjna 1998, Madgett a Baldwin, C?308/96 a C?94/97, Recueil, s. I?6229, bod 34; ze dne 8. kv?tna 2003, Komise v. Francie, C?384/01, Recueil, s. I?4395, bod 28; ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C?394/04 a C?395/04, Sb. rozh. I?10373, body 15 a 16, jakož i ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C?280/04, Sb. rozh. I?10683, bod 21). I z tohoto d?vodu nelze osvobození od dan? s vrácením odvedené dan? stanovená v ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice vztáhnout na zboží, které vnitrostátní zákonodárce k 1. lednu 1991 z p?sobnosti takového osvobození vylučoval.

24 Skute?nost, že dodání obytného karavanu a jeho vnit?ního vybavení lze kvalifikovat jako jediné dodání, nem?že tento záv?r vyvrátit. Judikatura týkající se zda?ování jediných dodání, na kterou odkazuje Talacre a která je uvedena v bod? 15 tohoto rozsudku, se nevztahuje na osvobození od dan? s vrácením odvedené dan? stanovená ?lánkem 28 šesté sm?rnice. Jestliže z uvedené judikatury vyplývá, že jediné dodání v zásad? podléhá jediné sazb? DPH, nebrání odd?lenému zda?ování n?kterých prvk? tohoto dodání, pokud jedin? takové zdan?ní spl?uje podmínky, jejichž spln?ním ustanovení ?l. 28 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice podmi?uje osvobození od dan? s vrácením odvedené dan?.

25 V této souvislosti, jak správn? uvedla generální advokátka v bodech 38 až 40 svého stanoviska s odkazem na bod 27 výše uvedeného rozsudku CPP, neexistuje absolutní pravidlo ohledn? ur?ení rozsahu pln?ní z hlediska DPH, a p?i ur?ování rozsahu pln?ní je proto třeba zohled?ovat veškeré okolnosti, v?etn? konkrétního právního kontextu. S ohledem na výše

připomenuté znění a cíl ustanovení čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice lze přitom vnitrostátní osvobození od daně povolené na základě uvedeného článku použít pouze za podmínky, že bylo v platnosti k 1. lednu 1991 a že podle dotyčného členského státu bylo nezbytné z důvodů společenského zájmu a ve prospěch konečného spotřebitele. V projednávaném případě Spojené království Velké Británie a Severního Irsku konstatovalo, že zdanění nulovou sazbou bylo namístě pouze v případě dodání samotných obytných karavanů. Nepovažovalo za odvoditelné, aby zdanění touto sazbou podléhalo rovněž dodání vnitřního vybavení uvedených obytných karavanů.

26 Konečně, nic neumožňuje dojít k závěru, že by oddělené zdanění některých prvků dodání vybavených obytných karavanů způsobilo nepřekonatelné obtíže, jimiž by mohlo být dotčeno žádné fungování režimu DPH (viz obdobný rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Sb. rozh. I-11087, body 79 a 80).

27 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že skutečnost, že je určité zboží předmětem jediného dodání zahrnujícího jednak vč. hlavní, která podle právních předpisů členského státu podléhá osvobození od daně s vrácením odvedené daně ve smyslu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, a jednak zboží, které tyto předpisy vylučují z přisobnosti uvedeného osvobození, nebrání dotyčnému členskému státu v tom, aby zdařoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou DPH.

K nákladům řízení

28 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Skutečnost, že je určité zboží předmětem jediného dodání zahrnujícího jednak vč. hlavní, která podle právních předpisů členského státu podléhá osvobození od daně s vrácením odvedené daně ve smyslu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH), a jednak zboží, které tyto předpisy vylučují z přisobnosti uvedeného osvobození, nebrání dotyčnému členskému státu v tom, aby zdařoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou daně z přidané hodnoty.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.