

Byla C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise

(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 28 straipsnis – Atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį – Prekės, kurioms nustatytas nulinis mokesčio tarifas, pardavimas su sąranga, kuriai taikomas standartinis mokesčio tarifas – Nameliai automobilio priekabos – Vienas tiekimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčio nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Valstybių narių teisė išlaikyti atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį

(Tarybos direktyvos 77/388 28 straipsnio 2 dalies a punktas)

Tai, kad tam tikros prekės yra vieno tiekimo, kuri sudaro pagrindinį prekę, kuriai pagal valstybės narės teisės aktus taikomas atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį pagal Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčio įstatymų derinimo, su pakeitimais, padarytais Direktyva 92/77, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388 (pridėtinės vertės mokesčio tarifų derinimas), 28 straipsnio 2 dalį, ir prekes, kurios pagal šiuos teisės aktus neįtrauktos į tokio atleidimo taikymo sritį, objektas, nėra kliūtis atitinkamai valstybei narei taikyti standartinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą šių neįtrauktų prekių tiekimui.

Žinoma, nors iš teismo praktikos, susijusios su vienu tiekimu, išplaukia, kad tokiam tiekimui iš principo taikomas tik vienas pridėtinės vertės mokesčio tarifas, jį nedraudžia atskirai apmokestinti tam tikrą sudėtinį šio tiekimo dalį, jei tik toks apmokestinimas atitinka Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkte nustatytas atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį taikymo sąlygas.

(žr. 24, 27 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. liepos 6 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 28 straipsnis – Atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį – Prekės, kurioms nustatytas nulinis mokesčio tarifas, pardavimas su sąranga,

kuriai taikomas standartinis mokesčio tarifas – Nameliai automobilio priekabos – Vienas tiekimas“

Byloje C-251/05,

dėl 2004 m. liepos 21 d. *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Jungtinės Karalystės) sprendimu pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. birželio 14 d., priimti prejudicinį sprendimą byloje

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

prieš

Commissioners of Customs & Excise,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai K. Schieman, N. Colneric, M. Ilešić (pranešėjas) ir E. Levits,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. balandžio 6 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Talacre Beach Caravan Sales Ltd*, atstovaujamos QC R. Cordara, *barrister* A. Hitchmough ir *solicitor* B. Goren,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. White ir T. Harris, padedamą QC R. Anderson,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2006 m. gegužės 4 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1) su pakeitimais, padarytais 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EEB (PVM tarifų derinimas) (OL L 316, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), 28 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp bendrovės *Talacre Beach Caravan Sales Ltd* (toliau – *Talacre*) ir *Commissioners of Customs and Excise* (Muitų ir akcizų komisija, toliau – *Commissioners*), atsakingos už pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) surinkimą Jungtinėje Karalystėje, dėl atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį taikymo.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

- 3 *Talacre* Jungtin?je Karalyst?je eksploatuoja laisvalaikio parkus, skirtus nameliams automobilio priekaboms. Ji gauna pajamas b?tent iš prekybos ?rengtais nameliais automobilio priekabomis, j? statymo viet? nuomos ir s?lyg? naudotis reikiamais ?renginiais ši? nameli? automobilio priekab? savininkams sudarymo.
- 4 *Talacre* parduodami nameliai automobilio priekabos paprastai turi vonios kambarius, grind? dang?, karnizus užuolaidoms, užuolaidas, sienines spintas, ?rengtas virtuves, minkštasuolius, valgomuosius stalus, k?des, taburetes, kavos staliukus, veidrodžius, spintas, lovas ir ?iužinius.
- 5 Nameli? automobilio priekab? gamintojo *Talacre* pateiktose s?skaitose atskirai nurodoma j? kaina be PVM ir vidaus ?rangos kaina su standartinio tarifo PVM.
- 6 Ta?iau *Talacre* mano, kad nameli? automobilio priekab? bei j? vidaus ?rangos pardavimas yra vienas nedalomas tiekimas, kuriam turi b?ti taikomas vienas mokes?io tarifas, t. y. tas, kuris taikomas pagrindiniam elementui – nameliams automobilio priekaboms. Vienas šiuo atveju taikytinas mokes?io tarifas b?t? nulinis, nes pagal Jungtin?je Karalyst?je taikomus teis?s aktus toks tarifas taikomas *Talacre* tiekiamo tipo nameliams automobilio priekaboms.
- 7 Iš ties? Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo (*Value Added Tax Act*, toliau – PVM ?statymas) 30 straipsnis nustato, kad „<...> preki? tiekimas arba paslaug? teikimas apmokestinamas nuliniu tarifu <...>, kai tai susij? su prek?mis arba paslaugomis, šiuo metu nurodytomis 8 priede <...>“. Šio 8 priedo 9 grup?je nurodyti „nameliai automobilio priekabos, viršijantys šiuo metu leistinus naudoti keliuose motorin?s transporto priemon?s, kurios tuš?ios mas? yra mažesn? nei 2030 kilogram?, traukiamos priekabos gabaritūs“.
- 8 Negin?ijama, kad šis nulinis mokes?io tarifas yra panašus ? atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dal?, kurioje nurodoma:
- „2. Nepaisant 12 straipsnio 3 dalies, 28 I straipsnyje nurodytu pereinamuoju laikotarpiu taikomos šios nuostatos.
- a) Atleidimo nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti ankstesniame etape sumok?t? mokest? atvejai ir sumažinti tarifai, mažesni už minimal? tarif?, nustatyt? 12 straipsnio 3 dalyje, sumažintiems tarifams, galioj? 1991 m. sausio 1 d. ir atitinkantys Bendrijos teis?s aktus bei 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 17 straipsnio paskutin?je ?traukoje nustatytas s?lygas, gali b?ti taikomi toliau.
- <...>“
- 9 Nepaisant *Talacre* argumento d?l ?rengt? nameli? automobilio priekab? tiekimo apmokestinimo, *Commissioners* nulin? tarif? pritaik? tik patiems nameliams automobilio priekaboms, o j? vidaus ?rangai – standartin? PVM tarif?.
- 10 Šiuo atžvilgiu ji r?m?si tuo, kad PVM ?statymas aiškiai numato, kad nulinis tarifas šiai ?rangai netaikomas.

11 Iš ties? pagal PVM ?statymo 8 priede esan?i? pastab? šio priedo 9 grup? neapima nei „kito kilnojamojo turto nei nurodytas 5 grup?s 3 punkte“, nei „?rangos, susijusios su gyvenimu namelyje automobilio priekaboje arba gyventi pritaikytame laive“. Pagal PVM ?statymo 96 straipsn? 8 priedas turi b?ti aiškinamas atsižvelgiant ? šį pastab?.

12 *VAT and Duties Tribunal* ir *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* atmet? *Talacre* pareikšt? ieškin? d?l *Commissioners* sprendimo. Ši? teism? poži?riu, tai, kad nameliai automobilio priekabos bei j? vidaus ?ranga yra vieno tiekimo objektas, nereiškia, kad bendrai j? kainai turi b?ti taikomas nulinis tarifas. *Talacre* pateik? apeliacij? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

13 Šiomis aplinkyb?mis *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Kai valstyb? nar? pagal (Šeštosios direktyvos) 28 straipsnio 2 dalies a punkt? pasinaudojo teise savo teis?s aktais išimtiniais atvejais nustatyti nulin? tarif? tam tikroms prek?ms, bet tuose pa?iuose teis?s aktuose nurod? prekes, kurioms nulinis mokes?io tarifas netaikomas („ne?trauktos prek?s“), ar aplinkyb?, kad yra tik vienas prek? (kartu su ne?trauktomis prek?mis) tiekimas, yra kli?tis valstybei narei taikyti standartin? PVM tarif? ne?traukt? prek? tiekimui?

D?l prejudicinio klausimo

14 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar aplinkyb?, kad tam tikros prek?s yra vieno tiekimo, kur? sudaro pagrindin? prek?, kuriai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus taikomas atleidimas nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dal?, ir prek?s, kurioms toks atleidimas pagal šiuos teis?s aktus netaikomas, objektas, yra kli?tis atitinkamai valstybei narei taikyti standartin? PVM tarif? ši? ne?traukt? prek? tiekimui.

15 *Talacre* teigimu, ? š? klausim? turi b?ti atsakyta teigiamai. Ji tvirtina, kad valstyb? nar? jokiais atvejais negali vienam tiekimui taikyti skirtingo dydžio mokes?io. Šiuo atžvilgiu ji remiasi 1989 m. liepos 13 d. Sprendimu *Henriksen*, 173/88, Rink. p. 2763; 1999 m. vasario 25 d. Sprendimu *CPP*, C?349/96, Rink. p. I?973 ir 2001 m. geguž?s 15 d. Sprendimu *Primback*, C?34/99, Rink. p. I?3833.

16 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? ir Europos Bendrij? Komisija gin?ija šiuos argumentus. Jos atkreipia d?mes? ? tai, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra pagrindin?je byloje, taikomo PVM tarifas yra susij?s su leidžian?ios nukrypti nacionalin?s nuostatos, kuri?, atsižvelgdama ? tam tikras s?lygas, valstyb? nar? turi teis? priimti pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsn?, nustatymu. Kadangi pagal vien? iš ši? s?lyg? leidžianti nukrypti nuostata tur?jo galioti 1991 m. sausio 1 d., atleidimas nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? negali b?ti taikomas pla?iau, nei tai aiškiai numatyta nacionalin?s teis?s aktuose.

17 Šiuo atžvilgiu reikia iš karto pažym?ti, kad Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalis suteikia valstyb?ms nar?ms teis? taikyti atleidim? nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest?, numatydama nuo šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies, reglamentuojan?ios standartin? PVM tarif?, leidžian?i? nukrypti nuostat?.

18 Toliau iš Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkto išplaukia, kad atleidimo nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? taikymas susietas su keliomis s?lygomis. Šis atleidimas tur?jo galioti 1991 m. sausio 1 dien?. Be to, jis turi atitikti Bendrijos teis?s aktus ir panaikintos 1967 m. balandžio 11 d. Antrosios Tarybos direktyvos 67/228/EEB d?l valstybi? nari?

apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo sąlygos (OL 71, 1967, p. 1303) 17 straipsnio paskutinėje traukoje nurodytus kriterijus, pagal kuriuos atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį galėjo būti nustatytas tik dėl aiškiai apibrėžtų visuomenės intereso priežasčių ir tik galutiniame vartotojų naudai.

19 Šiuo atveju neginėjama, kad tiek, kiek PVM įstatymas *Talacre* tiekiamo tipo namelius automobilio priekabas atleidžia nuo mokesčio, suteikdamas teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį, minėtos sąlygos yra vykdomos. Be kita ko, pripažįstama tai, kad nulinis tarifas galiojo 1991 m. sausio 1 d. ir kad jis buvo nustatytas dėl visuomenės intereso priežasčių.

20 Taip pat aišku, kad tam tikroms kartu su nameliais automobilio priekabomis tiekiamoms prekėms pagal PVM įstatymų atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį aiškiai netaikomas. Iš to išplaukia, kad, kiek tai susiję su šiomis prekėmis, Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytos sąlygos ir būtent ta, pagal kurią tik 1991 m. sausio 1 d. galiojantis atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas toliau, nėra vykdomos.

21 Todėl atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti už šias prekes sumokėtą mokestį išplėstą pačių namelių automobilio priekabų tiekimui numatyto atleidimo taikymo sritį. To pasekmė būtų tai, kad pagal nacionalinės teisės aktus nuo mokesčio aiškiai neatleistos prekės vis tiek būtų atleidžiamos nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punktą.

22 Reikia konstatuoti, kad toks Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkto aiškinimas prieštarautų šios nuostatos tekstui ir tikslui, pagal kuriuos šioje nuostatoje numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos apimtį yra apribota tuo, kuo aiškiai nurodė 1991 m. sausio 1 d. galiojant nacionalinės teisės aktai. Kaip generalinio advokato nurodė savo išvados 15 ir 16 punktuose, Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punktas yra panašus į „sustabdymo sąlygą“, siekiančią išvengti sudėtingą socialinę situaciją, galinčią susidaryti panaikinus nacionalinio įstatymų leidėjo numatytas, tačiau Šeštąją direktyvą neįtrauktas lengvatas. Atsižvelgiant į šį tikslą, būtent 1991 m. sausio 1 d. galiojusi nacionalinės teisės aktų turinys yra lemiantis nustatant, kurių paslaugų teikimui Šeštoji direktyva pereinamuoju laikotarpiu leidžia toliau taikyti atleidimą nuo mokesčio.

23 Be to, kaip Teisingumo Teismas yra ne kartą pažymėjęs, Šeštosios direktyvos nuostatos, nustatančios bendro principo išimtį, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens už atlygą atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, turi būti aiškinamos siaurai (šia prasme žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 34 punktą; 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-384/01, Rink. p. I-4395, 28 punktą; 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-0000, 15 ir 16 punktus bei 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-0000, 21 punktą). Taip pat dėl šios priežasties Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkte nurodytas atleidimas nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį negali apimti prekių, kurioms nacionalinis įstatymų leidėjas 1991 m. sausio 1 d. tokio atleidimo netaikė.

24 Tai, kad namelių automobilio priekabų bei jų vidaus įrangos tiekimasis gali būti laikomas vienu tiekimu, negali paneigti šios išvados. Su vieno tiekimu apmokestinimu susijusi teismų praktika, kuri nurodo *Talacre* ir kuri paminėta šio sprendimo 15 punkte, nekaltina apie Šeštosios direktyvos 28 straipsnyje nurodytą atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį. Žinoma, jeigu iš šios teismų praktikos išplaukia, kad vienam tiekimui iš principo taikomas tik vienas PVM tarifas, ji nedraudžia atskirai apmokestinti tam tikrą sudėtinį šio tiekimą dalį, jei tik toks apmokestinimas atitinka Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkte nustatytas atleidimo nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti sumokėtą mokestį taikymo sąlygas.

25 Šiuo atžvilgiu, kaip teisingai pažymėjo generalinio advokato savo išvados 38–40 punktuose,

nurodyma min?to sprendimo CCP 27 punkt?, absoliu?ios taisykl?s paslaug? teikimo apim?iai PVM poži?riu nustatyti n?ra, tod?l, siekiant nustatyti paslaug? teikimo apimt?, reikia atsižvelgti ? aplinkybi? visum?, ?skaitant specifin? teisin? kontekst?. Ta?iau, atsižvelgiant ? pirmiau nurodytus Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dalies a punkto tekst? ir tiksl?, nacionalin?je teis?je numatytas atleidimas, kur? leidžia šis straipsnis, gali b?ti taikomas tik su s?lyga, kad jis galiojo 1991 m. sausio 1 d. ir jeigu jis, atitinkamos valstyb?s nar?s nuomone, yra b?tinas d?l socialinio intereso priežas?i? ir tik galutini? vartotoj? naudai. Nagrin?jimu atveju Jungtin? Didžiosios Britanijos ir Šiaur?s Airijos Karalyst? konstatavo, kad nulinis tarifas tur?jo b?ti taikomas tik pa?i? nameli? automobilio priekab? tiekimui. Ji neman?, kad yra pagr?sta š? tarif? taikyti ir ši? nameli? automobilio priekab? vidaus ?rangos tiekimui.

26 Galiausia niekas neleidžia daryti išvados, kad atskiras tam tikr? sud?tini? šio ?rengt? nameli? automobilio priekab? tiekimo dali? apmokestinimas kelt? ne?veikiam? sunkum?, galin?i? neigiamai paveikti ger? PVM sistemos funkcionavim? (pagal analogij? žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Centralan Property*, C?63/04, Rink. p. I?0000, 79 ir 80 punktus).

27 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? pateikt? klausim? turi b?ti atsakyta taip: tai, kad tam tikros prek?s yra vieno tiekimo, kur? sudaro pagrindin? prek?, kuriai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus taikomas atleidimas nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 2 dal?, ir prek?s, kurioms toks atleidimas pagal šiuos teis?s aktus netaikomas, objektas, n?ra kli?tis atitinkamai valstybei narei taikyti standartin? PVM tarif? ši? ne?traukt? preki? tiekimui.

D?l bylin?jimosi išlaid?

28 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti pastarasis teismas. Teisingumo Teismui savo pastabas pateikusi? asmen?, išskyrus pagrindin?s bylos šalis, bylin?jimosi išlaidos n?ra atlyginamos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Tai, kad tam tikros prek?s yra vieno tiekimo, kur? sudaro pagrindin? prek?, kuriai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus taikomas atleidimas nuo mokes?io suteikiant teis? susigr?žinti sumok?t? mokest? pagal Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas, su pakeitimais, padarytais 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB, papildan?ia bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ia Direktyv? 77/388/EEB (PVM tarif? derinimas), 28 straipsnio 2 dal?, ir prek?s, kurioms toks atleidimas pagal šiuos teis?s aktus netaikomas, objektas, n?ra kli?tis atitinkamai valstybei narei taikyti standartin? PVM tarif? ši? ne?traukt? preki? tiekimui.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.