

Sprawa C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28 – Zwolnienie dające prawo do zwrotu zapłaconego podatku – Sprzedaż towarów opodatkowanych według stawki zerowej wyposażonych w towary opodatkowane według stawki zwykłej – Przyczepy kempingowe – Jedna dostawa

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania zwolnień dających prawo do zwrotu podatku zapłaconego na poprzednim etapie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 28 ust. 2 lit. a))

Okoliczności, iż określone towary stanowi przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 92/77 uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388 (zbliżanie stawek od wartości dodanej), oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek od wartości dodanej od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej.

Pomimo iż faktycznie z orzecznictwa dotyczącego opodatkowania jednej dostawy wynika, że dostawa taka co do zasady podlega jednej stawce podatku od wartości dodanej, to jednak nie sprzeciwia się ono oddzielnemu opodatkowaniu określonych składników tej dostawy, o ile tylko takie opodatkowanie będzie zgodne z warunkami, od których art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy uzależnia zastosowanie zwolnień dających prawo do zwrotu zapłaconego podatku.

(por. pkt 24, 27 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 lipca 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa – Artykuł 28 – Zwolnienie dające prawo do zwrotu zapłaconego podatku – Sprzedaż towarów opodatkowanych według stawki zerowej wyposażonych w towary opodatkowane według stawki zwykłej – Przyczepy kempingowe – Jedna dostawa

w sprawie C-251/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 21 lipca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 czerwca 2005 r., w postępowaniu:

Talacre Beach Caravan Sales Ltd,

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 kwietnia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Talacre Beach Caravan Sales Ltd przez R. Cordara, QC, A. Hitchmough'a, barrister, i B. Gorena, solicitor,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. White i T. Harris, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Andersona, QC,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 maja 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni artykułu 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny

system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG (zbiórzenie stawek VAT) (Dz.U. L 316, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania, w którym spółka Talacre Beach Caravan Sales Ltd (zwana dalej „Talacre”) wystąpiła przeciwko Commissioners of Customs and Excise (zwanemu dalej „Commissioners”), w sprawie poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) w Zjednoczonym Królestwie, mającej zastosowania zwolnienia dającego prawo do zwrotu zapłaconego podatku.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

3 Talacre prowadzi pola kempingowe dla przyczep kempingowych. Jego dochody pochodzą w szczególności ze sprzedaży wyposażonych przyczep kempingowych, z wynajmowania miejsc parkingowych i udostępniania instalacji do korzystania w właścicielom przyczep kempingowych.

4 Karawany sprzedawane przez Talacre wyposażone są w łazienkę, wykładzinę podłogową, karnisz do zawieszania firanek, firanki, szafkę kuchenną, wyposażoną kuchnię, ławę, stół, krzesła, taborety, stolik, lustro, szafę, śrótko i materac.

5 Faktury wystawiane przez producenta tych przyczep na rzecz Talacre wykazywały oddzielnie cenę przyczepy bez VAT, jak również cenę wyposażenia powiększoną o zwykłą stawkę VAT.

6 Niemniej jednak Talacre uważa, iż sprzedaż przyczepy wraz z jej wyposażeniem stanowi jedną i niepodzielną dostawę, która powinna podlegać jednej stawce podatku VAT, to znaczy tej, która znajduje zastosowanie do czynnika głównego, czyli do przyczepy. Jedyną stawką podatku, która miaaby być zastosowana w niniejszym wypadku, byłaby stawka zerowa, ponieważ takiego rodzaju przyczepy dostarczane przez Talacre są objęte tą stawką na podstawie właściwego ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa.

7 W rzeczywistości bowiem art. 30 ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej (Value Added Tax Act zwanej dalej „VAT Act”) stanowi, że „[...] dostawa towarów lub świadczenie usług podlega stawce zerowej [...] wówczas, gdy dotyczą one towarów lub usług w danym czasie wymienionych w załączniku 8 [...]”. W rzeczonym załączniku 8, w grupie 9 znajduje się „Przyczepy kempingowe przekraczające granice dopuszczalnego w danym czasie do ruchu drogowego rozmiaru przyczep przeznaczonych do ciągnięcia przez pojazd silnikowy o masie bez ładunku nie więcej niż 2.030 kilogramy”.

8 Nie została zakwestionowana możliwość zrównania rzeczonyj stawki zerowej ze zwolnieniem połączonym ze zwrotem podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy, który stanowi:

„2. Nie naruszają art. 12 ust. 3, podczas okresu przejściowego wskazanego w art. 28 stosuje się następujące przepisy:

a) Zwolnienia, na podstawie których zwracane są podatki zapłacone w poprzedniej fazie i obniżone stawki niższe niż stawka minimalna ustanowiona w art. 12 ust. 3, w odniesieniu do obniżonych stawek, obowiązujących w dniu 1 stycznia 1991 r. i zgodne z prawem wspólnotowym, jak również spełniające warunki określone w ostatnim akapicie art. 17 drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r., mogą zostać utrzymane w mocy.

[...]”

9 W przeciwieństwie do tezy podtrzymywanej przez Talacre odnośnie do dostawy

wyposażonej przyczepy kempingowej, Commissioners zastosować stawkę zerową jedynie do samych przyczep kempingowych i stawkę zwykłą TVA do wyposażenia wnętrza tych przyczep.

10 W tym względzie oparł się na okoliczności, iż VAT Act w sposób wyraźny wyklucza możliwość zastosowania do tego wyposażenia stawki zerowej.

11 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z uwagą do załącznika 8 VAT Act, grupy 9, grupa ta nie obejmuje ani „usuwalnych części składowych innych, niż wymienione w grupie 5 pkt 3”, ani też „wyposażenia związanego z mieszkaniem w przyczepie kempingowej lub łodzi”. Zgodnie z art. 96 VAT Act, załącznik 8 powinien być interpretowany zgodnie z tą uwagą.

12 Odwołanie wniesione przez Talacre od decyzji Commissioners zostało oddalone przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Zdaniem tego sądu okoliczność, iż przyczepa kempingowa i jej wyposażenie stanowi przedmiot jednej dostawy, nie oznacza, że ogólna ich cena powinna podlegać stawce zerowej. Talacre wniósł odwołanie do sądu odsyłającego.

13 W takich właśnie okolicznościach Cour of Appeal (England & Wales) (Civil Division) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

«Czy w sytuacji, gdy na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy] w swoim ustawodawstwie krajowym państwo członkowskie korzysta z prawa odstąpienia w celu zastosowania stawki zerowej do dostawy określonych towarów, wyłącza jednak jednocześnie w tej samej ustawie określone towary spod zakresu zastosowania stawki zerowej („towary wyłączone”), okoliczność, iż ma miejsce tylko jedna dostawa towarów (obejmująca także towary wyłączone), stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie opodatkować zwykłą stawką podatku VAT dostawę towarów wyłączonych?»

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Przez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia tego, czy okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy oraz z drugiej strony obejmuje towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej.

15 Zdaniem Talacre na to pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Twierdzi on, że państwo członkowskie w żadnym wypadku nie może poddawać jednej dostawy towarów różnym stawkom podatku. W tym zakresie powołuje się na wyroki z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. str. 2763; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973 oraz z 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. str. I-3833.

16 Rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Wspólnot Europejskich nie zgadzają się z tą argumentacją. Zwracają uwagę na to, że w okolicznościach takich, jak okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, stosowana stawka podatku VAT jest związana z ustanowieniem odstąpienia krajowego, do przyjęcia którego państwo członkowskie jest uprawnione pod określonymi warunkami na podstawie art. 28 szóstej dyrektywy. Zważywszy na to, że zgodnie z jednym z tych warunków odstąpienie to powinno być w mocy w dniu 1 stycznia 1991 r., zwolnienie, na podstawie którego zwraca się zapłacony podatek, nie może wykraczać poza to, co zostało wyrażone przewidziane przez ustawodawstwo krajowe.

17 W tym względzie w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że upoważniająca państwa członkowskie do zastosowania zwolnienia z prawem do zwrotu zapłaconego podatku, art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanowił wyjątek od art. 12 ust. 3 tej dyrektywy, który reguluje zwykłe stawki VAT.

18 Następnie, z brzmienia art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że stosowanie zwolnienia dającego prawo do zwrotu zapłaconego podatku uzależnione zostało od spełnienia kilku warunków. Otóż, zwolnienia te powinny obowiązywać w dniu 1 stycznia 1991 r. Ponadto powinny być one zgodne z prawem wspólnotowym i spełniać warunki przewidziane w ostatnim akapicie art. 17 drugiej uchylonej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, 71, str. 1303), w myśl których zwolnienie dające prawo do zwrotu zapłaconego podatku mogło być ustanowione jedynie z wyrażone określonych względów interesu społecznego i na korzyść konsumenta końcowego.

19 W niniejszej sprawie nie zaprzeczono temu, że warunki te zostały spełnione, aby VAT Act zwolnił, dając prawo do zwrotu zapłaconego podatku, przyczepy kempingowe takiego rodzaju jak przyczepy dostarczane przez Talacre. W szczególności przyznaje się, iż stawka zerowa obowiązywała w dniu 1 stycznia 1991 r. i została wprowadzona ze względów interesu społecznego.

20 Oczywistym jest również i to, że określone towary dostarczane wraz z przyczepami zostały wyłączone przez VAT Act z zakresu zwolnienia dającego prawo do zwrotu zapłaconego podatku. Wynika z tego, że w odniesieniu do tychże towarów, warunki ustanowione w art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie zostały spełnione, w szczególności za warunek, na podstawie którego jedynie zwolnienie obowiązujące w dniu 1 stycznia 1991 r. mogło zostać utrzymane w mocy.

21 Tym samym zwolnienie połączony ze zwrotem zapłaconego podatku tych towarów stanowiłoby poszerzenie zakresu zastosowania zwolnienia przewidzianego dla dostawy samej przyczepy kempingowej. Skutkowałoby to tym, że towary wyłączone z zakresu zwolnienia przez ustawodawstwo krajowe byłyby jednak zwolnione na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

22 Należy stwierdzić, że taka wykładnia art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy jest sprzeczna z literalnym brzmieniem i celem tego przepisu, zgodnie z którymi zakres odstąpienia przewidzianego w tym przepisie jest ograniczony do tego, co było wyrażone przewidziane przez ustawodawstwo w dniu 1 stycznia 1991 r. Zgodnie z tym, co stwierdził rzecznik generalny w pkt 15 i 16 swojej opinii, art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy może być zrównany z klauzulą „stand still”, zmierzającą do uniknięcia trudnych sytuacji społecznych mogących wynikać ze zniesienia korzyści, które zostały przewidziane przez ustawodawcę krajowego, ale nie zostały przejęte przez szóstej dyrektywę. W świetle tego celu, to treść ustawodawstwa krajowego obowiązującego w dniu 1

stycznia 1991 r. ma decydujące znaczenie przy określaniu zakresu świadczeń, w stosunku do których dyrektywa w okresie przejściowym zezwala na utrzymanie zwolnienia.

23 Ponadto, zgodnie z tym, co Trybunał wielokrotnie podkreślał, przepisy szóstej dyrektywy ustanawiające odstąpienie od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług, podlegają wykadni zawężającej (zob. w tym kierunku wyroki z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 *Madgett et Baldwin*, Rec. str. I-6229, pkt 34; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. str. I-4395, pkt 28; z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 *Ygeia*, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 15 i 16, jak również wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 *Jyske Finans*, Zb.Orz. str. I-10683, pkt 21). Z tego też powodu takie zwolnienia dające prawo do zwrotu zapłaconego podatku przewidziane w art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie powinny być rozciągane na towary, które w dniu 1 stycznia 1991 r. były wyłączone spod takiego zwolnienia przez ustawodawcę krajowego.

24 Okoliczności, iż dostawę przyczepy kempingowej i jej wyposażenia można zaklasyfikować jako jedną dostawę, nie jest w stanie podważyć tego wniosku. Orzecznictwo dotyczące opodatkowania jednej dostawy, powołane przez Talacre i wskazane w pkt 15 niniejszego wyroku, nie dotyczy zwolnień dających prawo do zwrotu zapłaconego podatku, o których mowa w art. 28 szóstej dyrektywy. Pomimo, iż faktycznie z orzecznictwa tego wynika, iż jedna dostawa co do zasady podlega jednej stawce podatku VAT, to jednak nie sprzeciwia się ono oddzielnemu opodatkowaniu określonych składników tej dostawy, o ile tylko takie opodatkowanie będzie zgodne z warunkami, od których art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy uzależnia zastosowanie zwolnień dających prawo do zwrotu zapłaconego podatku.

25 W tym względzie, tak jak to słusznie zauważyła pani rzecznik generalna w pkt 38–40 swojej opinii powołując się na pkt 27 ww. wyroku w sprawie CPP, brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia VAT, a co za tym idzie w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w których wchodzi w to szczególnie kontekst prawny. Otóż, zgodnie z przypomnianym powyżej brzmieniem i celem art. 28 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, dozwolone tym artykułem zwolnienie może być stosowane jedynie pod warunkiem, iż obowiązuje w dniu 1 stycznia 1991 r. i było konieczne, zdaniem danego państwa członkowskiego, ze względów interesu społecznego oraz następczo z korzyścią dla konsumenta. W niniejszej sprawie Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej stwierdziło, że należy opodatkować stawką zerową jedynie dostawę samych przyczep kempingowych. Nie uważa, że uzasadnione byłoby zastosowanie tej stawki również do dostawy wyposażenia wnętrza tej przyczepy kempingowej.

26 Wreszcie nic nie stoi na przeszkodzie w stwierdzeniu, iż oddzielne opodatkowanie określonych składników dostawy wyposażonych przyczep kempingowych stanowi niemożliwe do przezwyciężenia trudnościami mogącymi mieć negatywny wpływ na prawidłowe funkcjonowanie systemu podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 *Centralan Property*, Zb.Orz. str. I-11087, pkt 79 i 80).

27 Z uwagi na powyższe rozważania na skierowane pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że okoliczności, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej.

W przedmiocie kosztów

28 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Okoliczności, iż określone towary stanowi przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG (zblizanie stawek VAT), oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.