

Mål C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise

(begäran om förhandsavgörande från

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

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 28 – Undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt – Försäljning av varor som beskattas enligt en nollskattesats och av varor som beskattas enligt en normalskattesats – Husvagnar för permanent uppställning – Samlad leverans”

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Kokott föredraget den 4 maj 2006

Domstolens dom (första avdelningen) av den 6 juli 2006

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Möjlighet för medlemsstaterna att bibehålla undantag från skatteplikt med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led

(Rådets direktiv 77/388, artikel 28.2 a)

Den omständigheten att vissa varor utgör föremål för en samlad leverans, som omfattar dels en huvudsaklig vara som enligt en medlemsstats lagstiftning omfattas av ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt i den mening som avses i artikel 28.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 (harmonisering av mervärdesskattesatser), dels varor som enligt denna lagstiftning inte omfattas av tillämpningsområdet för detta undantag, utgör inte hinder för att den berörda medlemsstaten uppbär mervärdesskatt enligt normalskattesatsen avseende de varor som inte omfattas av undantaget.

Det följer visserligen av rättspraxis avseende beskattning av samlade leveranser att en enda skattesats i princip skall tillämpas på en sådan leverans, men den utgör inte hinder för att olika skattesatser tillämpas på olika delar av leveransen när det krävs en sådan beskattning för att uppfylla de villkor som föreskrivs i artikel 28.2 a i sjätte direktivet för att tillämpa undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt.

(se punkterna 24 och 27 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 6 juli 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 28 – Undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt – Försäljning av varor som beskattas enligt en nollskattesats och av varor som beskattas enligt en normalskattesats – Husvagnar för permanent uppställning – Samlad leverans”

I mål C-251/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Förenade kungariket), genom beslut av den 21 juli 2004 som inkom till domstolen den 14 juni 2005, i målet

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (referent) och E. Levits,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 april 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Talacre Beach Caravan Sales Ltd, genom R. Cordara, QC, A. Hitchmough, barrister, och B. Goren, solicitor,

– Förenade kungarikets regering, genom C. White och T. Harris, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Anderson, QC,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 4 maj 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 28.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt

och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Talacre Beach Caravan Sales Ltd (nedan kallat Talacre) och Commissioners of Customs and Excise (nedan kallade Commissioners), vilka ansvarar för uppbörd av mervärdesskatt i Förenade kungariket. Målet avser ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

3 Talacre driver semesteranläggningar med permanent uppställda husvagnar i Förenade kungariket. Dess inkomster härrör från försäljning av inredda husvagnar, uthyrning av uppställningsplatser samt därtill hörande faciliteter som ställs till förfogande för husvagnsägare.

4 De inredda husvagnar som Talacre säljer är i allmänhet utrustade med badrum, golvbeläggning, gardinstänger, gardiner, skåp, kök (inklusive vitvaror), fasta sittplatser, matbord, stolar, pallar, soffbord, speglar, garderober, sängar och madrasser.

5 Priset för en husvagn exklusive mervärdesskatt och priset för inredningen inklusive mervärdesskatt enligt normalskattesatsen redovisas var för sig på de fakturor som husvagnstillverkaren skickar till Talacre.

6 Talacre anser dock att försäljningen av en husvagn och dess inredning utgör en enda odelbar leverans, på vilken således en enda skattesats skall tillämpas, det vill säga den skattesats som är tillämplig på den huvudsakliga delen av leveransen, nämligen själva husvagnen. Den enda skattesats som skall tillämpas i förevarande fall är nollskattesatsen, eftersom det är den skattesats som, enligt den tillämpliga lagstiftningen i Förenade kungariket, skall tillämpas på den typ av husvagnar som Talacre levererar.

7 I artikel 30 i mervärdesskattelagen (Value Added Tax Act) föreskrivs nämligen att "[e]n leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst skall beskattas enligt en nollskattesats ... om varan eller tjänsten vid den aktuella tidpunkten anges i bilaga 8 ...". I ovannämnda bilaga 8 grupp 9 anges "[h]usvagnar som är större än vad som vid den aktuella tidpunkten är tillåtet för trafik med ett släp draget av ett motorfordon med en tomvikt på mindre än 2 030 kilogram".

8 Det är obestridd att denna nollskattesats kan jämföras med ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt i den mening som avses i artikel 28.2 i sjätte direktivet, som har följande lydelse:

"Utan hinder av artikel 12.3 skall följande bestämmelser gälla under den övergångsperiod som nämns i artikel 28l:

a) Undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, och reducerade skattesatser som är lägre än den minimiskattesats som lagts fast i artikel 12.3 vad gäller de reducerade skattesatser som var i kraft den 1 januari 1991 och som står i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och uppfyller de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv av den 11 april 1967, får bibehållas.

..."

9 I strid med vad Talacre gjorde gällande avseende beskattningen av leveranser av inredda husvagnar, tillämpade Commissioners nollskattesatsen endast på själva husvagnarna och den normala mervärdesskattesatsen på deras inredning.

10 De har grundat sitt beslut på att det i mervärdesskattelagen uttryckligen föreskrivs att nollskattesatsen inte skall tillämpas på inredningen.

11 I en anmärkning i bilaga 8 till mervärdesskattelagen anges att grupp 9 inte omfattar vare sig "andra lösa tillbehör än sådana varor som anges i punkt 3 i grupp 5" eller "tillhandahållande av logi i en husvagn eller en husbåt". Enligt artikel 96 i mervärdesskattelagen skall bilaga 8 tolkas i enlighet med denna anmärkning.

12 Talacres talan mot Commissioners beslut ogillades av VAT and Duties Tribunal och av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Dessa domstolar fann att den omständigheten att en husvagn och dess inredning utgör föremål för en samlad leverans inte innebär att nollskattesatsen skall tillämpas på det totala priset för husvagnen och inredningen. Talacre överklagade till den hänskjutande domstolen.

13 Det var under dessa omständigheter som Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Om en medlemsstat, med tillämpning av artikel 28.2 a i [sjätte direktivet], i sin nationella lagstiftning har utövat sin rätt till undantag genom att tillämpa nollskattesats för leverans av en viss vara medan den i samma lagstiftning har angett delar som inte skall omfattas av nollskattesatsen ('uteslutna delar'), medför då den omständigheten att det föreligger en samlad leverans av varor (tillsammans med uteslutna delar) att medlemsstaterna inte kan tillämpa normalskattesatsen vid uttag av mervärdesskatt avseende leveransen av de uteslutna delarna?"

Prövning av tolkningsfrågan

14 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida den omständigheten att vissa varor utgör föremål för en samlad leverans, som omfattar dels en huvudsaklig vara som enligt en medlemsstats lagstiftning omfattas av ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt i den mening som avses i artikel 28.2 a i sjätte direktivet, dels varor som enligt denna lagstiftning inte omfattas av tillämpningsområdet för detta undantag, utgör hinder för att den berörda medlemsstaten uppbär mervärdesskatt enligt normalskattesatsen avseende de varor som inte omfattas av undantaget.

15 Talacre anser att denna fråga skall besvaras jakande. Bolaget har gjort gällande att en medlemsstat inte under några omständigheter kan tillämpa olika skattesatser på en samlad leverans. Det har i detta hänseende åberopats dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. 2763), av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), och av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback (REG 2001, s. I-3833).

16 Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission har bestritt detta. De har gjort gällande att den tillämpade mervärdesskattesatsen, under de omständigheter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, är kopplad till ett nationellt undantag som medlemsstaten på vissa villkor får införa enligt artikel 28 i sjätte direktivet. Eftersom ett av dessa villkor innebar att undantaget skulle vara i kraft den 1 januari 1991, kan inte undantaget från skatteplikt med återbetalning av den erlagda skatten utvidgas utöver vad som uttryckligen föreskrivs i den nationella lagstiftningen.

17 Domstolen konstaterar inledningsvis att artikel 28.2 i sjätte direktivet, genom att ge medlemsstaterna möjlighet att tillämpa undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt, utgör ett undantag från artikel 12.3 i samma direktiv, som reglerar normalskattesatsen för mervärdesskatt.

18 Det framgår av lydelsen av artikel 28.2 a i sjätte direktivet att flera villkor skall vara uppfyllda för att undantagen från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt skall komma i fråga. Dessa undantag skall ha varit i kraft den 1 januari 1991. Undantagen skall dessutom stå i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och uppfylla de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303), som har upphävts. Dessa villkor innebär att det endast var möjligt att införa undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt såvida det förelåg väl angivna socialpolitiska skäl och det gynnade slutkonsumenterna.

19 I förevarande fall är det obestritt att dessa villkor är uppfyllda i den del det i mervärdesskattelagen föreskrivs ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt för sådana husvagnar som Talacre levererar. Det har närmare bestämt godtagits att nollskattesatsen var i kraft den 1 januari 1991 och att den infördes av socialpolitiska skäl.

20 Det är även klarlagt att det i mervärdesskattelagen uttryckligen föreskrivs att vissa varor som levereras med husvagnarna inte omfattas av undantaget från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt. Det innebär att de villkor som föreskrivs i artikel 28.2 a i sjätte direktivet, särskilt villkoret att endast de undantag som var i kraft den 1 januari 1991 får bibehållas, inte är uppfyllda i fråga om dessa varor.

21 Ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt för dessa varor innebär således en utvidgning av tillämpningsområdet för undantaget för själva husvagnarna. Det medför att varor som enligt den nationella lagstiftningen uttryckligen inte omfattas av undantaget från skatteplikt likväl undantas från skatteplikt i enlighet med artikel 28.2 a i sjätte direktivet.

22 En sådan tolkning av artikel 28.2 a i sjätte direktivet står i strid med bestämmelsens lydelse och syfte, vilka innebär att räckvidden av det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse är begränsad till vad som uttryckligen avsågs i den nationella lagstiftningen den 1 januari 1991. Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 15 och 16 i sitt förslag till avgörande, kan artikel 28.2 a i sjätte direktivet likställas med en standstill-klausul, som har till syfte att förhindra de svåra sociala situationer som skulle kunna uppstå vid ett avskaffande av de skatteförmåner som den nationella lagstiftaren föreskrivit men som inte föreskrivs i direktivet. Mot bakgrund av detta syfte är det innehållet i de nationella bestämmelser som var i kraft den 1 januari 1991 som är avgörande för att fastställa vilka prestationer som under en övergångsperiod får undantas från skatteplikt enligt sjätte direktivet.

23 Såsom domstolen har fastställt vid ett flertal tillfällen, skall de bestämmelser i sjätte direktivet som innebär undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person tolkas strikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, *Madgett och Baldwin*, REG 1998, s. I-6229, punkt 34, av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, *kommissionen mot Frankrike*, REG 2003, s. I-4395, punkt 28, av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, *Ygeia*, REG 2005, s. I-70000, punkterna 15 och 16, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, *Jyske Finans*, REG 2005, s. I-70000, punkt 21). Det innebär även att de undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt som avses i artikel 28.2 a i sjätte direktivet inte kan omfatta varor som enligt den nationella

lagstiftningen inte omfattades av undantaget den 1 januari 1991.

24 Den omständigheten att leveransen av en husbil och dess inredning kan betraktas som en samlad leverans påverkar inte denna slutsats. Den rättspraxis avseende beskattning av samlade leveranser som har åberopats av Talacre och som anges i punkt 15 i förevarande dom, avser inte de undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt som avses i artikel 28 i sjätte direktivet. Det följer visserligen av denna rättspraxis att en enda skattesats i princip skall tillämpas på en samlad leverans, men den utgör inte hinder för att olika skattesatser tillämpas på olika delar av leveransen när det krävs en sådan beskattning för att uppfylla de villkor som föreskrivs i artikel 28.2 a i sjätte direktivet för att tillämpa undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt.

25 Såsom generaladvokaten med rätta har angett i punkterna 38–40 i sitt förslag till avgörande, genom att hänvisa till punkt 27 i domen i det ovannämnda målet CPP, förekommer det inte någon absolut regel för att fastställa en prestations omfattning med avseende på mervärdesskatten, och följaktligen är det, för att fastställa en prestations omfattning, nödvändigt att beakta samtliga omständigheter, inbegripet det särskilda rättsliga sammanhanget. Det framgår av lydelsen av och syftet med artikel 28.2 a i sjätte direktivet, som domstolen erinrat om ovan, att ett nationellt undantag som är tillåtet enligt denna artikel endast kan tillämpas såvida det var i kraft den 1 januari 1991 och det enligt den berörda medlemsstaten är nödvändigt av socialpolitiska skäl och för att gynna slutkonsumenterna. I förevarande fall har Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland konstaterat att nollskattesatsen endast skall tillämpas på leveransen av själva husvagnarna. Medlemsstaten anser det inte vara motiverat att tillämpa denna skattesats även på leveransen av husvagnarnas inredning.

26 Slutligen finns det inte något som tyder på att en separat beskattning av vissa delar av en leverans av inredda husvagnar skulle medföra oöverkomliga svårigheter som kan påverka mervärdesskattebestämmelsernas goda funktion (se analogt dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, *Centralan Property*, REG 2005, s. I-0000, punkterna 79 och 80).

27 Av vad som anförts följer att tolkningsfrågan skall besvaras enligt följande. Den omständigheten att vissa varor utgör föremål för en samlad leverans, som omfattar dels en huvudsaklig vara som enligt en medlemsstats lagstiftning omfattas av ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt i den mening som avses i artikel 28.2 a i sjätte direktivet, dels varor som enligt denna lagstiftning inte omfattas av tillämpningsområdet för detta undantag, utgör inte hinder för att den berörda medlemsstaten uppbär mervärdesskatt enligt normalskattesatsen avseende de varor som inte omfattas av undantaget.

Rättegångskostnader

28 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Den omständigheten att vissa varor utgör föremål för en samlad leverans, som omfattar dels en huvudsaklig vara som enligt en medlemsstats lagstiftning omfattas av ett undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt i den mening som avses i artikel 28.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser), dels varor som enligt denna lagstiftning inte omfattas av tillämpningsområdet för detta undantag,

utgör inte hinder för att den berörda medlemsstaten uppbär mervärdesskatt enligt normalskattesatsen avseende de varor som inte omfattas av undantaget.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.