

Sag C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

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

»Sjette momsdirektiv – artikel 28 – fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift – salg af goder pålagt afgift med nulsats, der sælges udstyret med goder, som er pålagt afgift efter den normale sats – stationære campingvogne – samlet levering«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – medlemsstaternes mulighed for at opretholde fritagelser med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift

[Rådets direktiv 77/388, art. 28, stk. 2, litra a)]

Den omstændighed, at visse goder er genstand for en samlet levering, som omfatter dels en vare, som udgør den væsentligste bestanddel af leveringen, og som i den nationale lovgivning er omfattet af en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift, jf. artikel 28, stk. 2, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 92/77 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388 (indbyrdes tilnærmelse af merværdiafgiftssatserne), dels varer, der af den omhandlede nationale lovgivning er udelukket fra denne fritagelse, er ikke til hinder for, at den omhandlede medlemsstat pålægger merværdiafgift til normalsatsen på leveringen af de ikke-omfattede varer.

Selv om det ganske vist fremgår af de nævnte domme vedrørende afgiftsopkrævning af samlede leveringer, at en sådan levering i princippet pålægges en enhedssats for så vidt angår merværdiafgift, er de ikke til hinder for en særskilt afgiftspålæggelse af visse dele af denne levering, når de betingelser, som sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), fastsætter for fritagelser med tilbagebetaling af erlagt afgift, overholdes.

(jf. præmis 24 og 27 samt domskonkl.)

6. juli 2006 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 28 – fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift – salg af goder pålagt afgift med nulsats, der sælges udstyret med goder, som er pålagt afgift efter den normale sats – stationære campingvogne – samlet levering«

I sag C-251/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 21. juli 2004, indgået til Domstolen den 14. juni 2005, i sagen:

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (refererende dommer) og E. Levits,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. april 2006,

efter at der er indgivet indlæg af:

- Talacre Beach Caravan Sales Ltd ved R. Cordara, QC, barrister A. Hitchmough og solicitor B. Goren
 - Det Forenede Kongeriges regering ved C. White og T. Harris, som befuldmægtigede, bistået af R. Anderson, QC
 - Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 4. maj 2006,
- afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 28, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) (EFT L 316, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag om fritagelse med tilbagebetaling af erlagt afgift, der er anlagt af Talacre Beach Caravan Sales Ltd (herefter »Talacre«) mod Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«), som i Det Forenede Kongerige er den myndighed, der er ansvarlig for opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«).

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

3 Talacre driver parker med ferieboliger i Det Forenede Kongerige. Selskabets indtægt stammer bl.a. fra salg af stationære campingvogne med udstyr, udlejning af pladser samt hertil hørende faciliteter, der stilles til rådighed for ejere af campingvogne.

4 De udstyrede campingvogne, som Talacre sælger, indeholder i almindelighed badeværelse, gulvbelægning, gardinstænger, gardiner, skabe, indbyggede køkkener, faste siddearrangementer, spiseborde, stole, taburetter, sofaborde, spejle, garderobeskabe, senge og madrasser.

5 I de fakturaer, som producenten af campingvognene sender til Talacre, anføres prisen på campingvognene særskilt uden moms, mens prisen på det indvendige udstyr er forhøjet med den almindelige momssats.

6 Talacre har imidlertid fundet, at salget af en campingvogn og dens indvendige udstyr udgør en samlet og udelelig leverance, som derfor kun bør belægges med én afgiftssats, nemlig den, der finder anvendelse på den væsentligste bestanddel, dvs. selve campingvognen. Den enhedssats, der skal anvendes i denne sag, er nulsatsen, idet campingvogne af den type, som Talacre sælger, i det foreliggende tilfælde er omfattet af en nulsats i medfør af lovgivningen i Det Forenede Kongerige.

7 Artikel 30 i lov om merværdiafgift (Value Added Tax Act, herefter »VAT Act«) bestemmer nemlig, at »[...] levering af varer og tjenesteydelser angives til nul [...], hvis varerne eller tjenesteydelserne er omfattet af den gældende beskrivelse i bilag 8 [...]«. I gruppe 9 i det nævnte bilag 8 er opført »campingvogne, som i størrelse overskrider de gældende maksimumsgrænser for anvendelse på vejene af en påhængsvogn, der må trækkes af et motorkøretøj med en egenvægt på under 2 030 kg«.

8 Det er ubestridt, at nulsatsen kan sidestilles med en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte moms som omhandlet i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, der bestemmer:

»2. Uanset artikel 12, stk. 3, gælder følgende bestemmelser i den overgangsperiode, der er omhandlet i artikel 28E.

a) De fritagelser med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift og de reducerede satser, der er lavere end den i artikel 12, stk. 3, fastsatte minimumssats for de reducerede satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991, og som er i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter og opfylder betingelserne i artikel 17, sidste led, i andet direktiv af 11. april 1967, kan opretholdes.

[...]«

9 I modsætning til, hvad Talacre havde anført vedrørende afgiftspålæggelse af en campingvogn med udstyr, anvendte Commissioners kun nulsatsen på selve campingvognene, men den normale momssats på disses indvendige udstyr.

10 I så henseende har Commissioners lagt til grund, at VAT Act udtrykkeligt udelukker dette udstyr fra nulsatsen.

11 Ifølge en anmærkning i bilag 8 til VAT Act omfatter gruppe 9 i dette bilag hverken »løst inventar bortset fra varer af den i gruppe 5, punkt 3, angivne type [...]« eller »udstyr i forbindelse med bolig i en campingvogn eller husbåd«. I henhold til VAT Acts artikel 96 skal bilag 8 fortolkes i overensstemmelse med denne anmærkning«.

12 Talacre, som anlagde sag til prøvelse af Commissioners afgørelse, fik hverken medhold ved VAT and Duties Tribunal eller High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Ifølge disse retter medfører den omstændighed, at campingvognen og dens indvendige udstyr er genstand for en samlet levering, ikke, at den totale pris for disse dele skal pålægges nulsatsen. Talacre har appelleret afgørelsen til den forelæggende ret.

13 Under disse omstændigheder har Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Såfremt en medlemsstat i henhold til artikel 28, stk. 2, litra a), i Rådets [sjette direktiv] ved sin nationale lovgivning har gjort brug af retten til at indføre en undtagelse, hvorved en levering af angivne varer kan angives til nul, men i den samme lovgivning har anført varer, som ikke indgår i anvendelsesområdet for nulangivelsen (»ikke-omfattede varer«), er den omstændighed, at der er tale om én samlet levering af varer (herunder de ikke-omfattede varer), til hinder for, at en medlemsstat kan pålægge leveringen af de ikke-omfattede varer moms til normalsatsen?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt den omstændighed, at visse goder er genstand for en samlet levering, som omfatter dels en vare, som udgør den væsentligste bestanddel af leveringen, og som i den nationale lovgivning er omfattet af en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift, jf. sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), dels varer, der af den omhandlede nationale lovgivning er udelukket fra denne fritagelse, er til hinder for, at den omhandlede medlemsstat pålægger moms til normalsatsen på leveringen af de ikke-omfattede varer.

15 Ifølge Talacre skal dette spørgsmål besvares bekræftende. Talacre har gjort gældende, at en medlemsstat under ingen omstændigheder må pålægge én samlet levering forskellige afgiftssatser. I den forbindelse har virksomheden påberåbt sig dom af 13. juli 1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, af 25. februar 1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, og af 15. maj 2001, sag C-34/99, Primback, Sml. I, s. 3833.

16 Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har bestridt denne argumentation. De har påpeget, at under omstændigheder som i hovedsagen, er den anvendte momssats forbundet med en national undtagelse, som medlemsstaten på visse betingelser har ret til at vedtage i medfør af sjette direktivs artikel 28. Da en af disse betingelser var, at undtagelsen skulle være i kraft pr. 1. januar 1991, kan fritagelsen med tilbagebetaling af den erlagte afgift ikke udstrækkes ud over, hvad der udtrykkeligt er fastsat i den nationale lovgivning.

17 I denne henseende skal det indledningsvis fastslås, at det i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, tillades medlemsstaterne at anvende fritagelser med tilbagebetaling af erlagt afgift, og der indføres således en undtagelse fra direktivets artikel 12, stk. 3, som regulerer den normale momssats.

18 Det fremgår endvidere af ordlyden af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), at fritagelser med tilbagebetaling af den erlagte afgift er undergivet flere betingelser. De skal være trådt i kraft den 1. januar 1991. De skal bl.a. være i overensstemmelse med fællesskabslovgivningen og skal opfylde kriterierne i artikel 17, sidste led, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), som nu er ophævet, men hvorefter fritagelser med tilbagebetaling af den erlagte afgift kun kunne indføres ud fra nøje definerede sociale hensyn til fordel for den endelige forbruger.

19 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at for så vidt som VAT Act fritager campingvogne af den type, som Talacre leverer, med tilbagebetaling af den erlagte afgift, er de nævnte betingelser opfyldt. Navnlig anerkendes det, at nulsatsen var i kraft den 1. januar 1991, og at den blev indført ud fra sociale hensyn.

20 Det er ligeledes ubestridt, at VAT Act udtrykkeligt udelukker visse af de varer, der leveres sammen med campingvognene, fra fritagelsen med tilbagebetaling af den erlagte afgift. Heraf fremgår, at hvad angår disse varer er betingelserne i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), ikke opfyldt, især ikke betingelsen om, at alene de fritagelser, der fandt anvendelse den 1. januar 1997, kan opretholdes.

21 Følgelig ville en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift for disse varer udvide anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat for selve leverancen af campingvogne. Dette ville medføre, at varer, som udtrykkeligt er udelukket fra fritagelse i den nationale lovgivning, ikke desto mindre ville blive fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a).

22 Derfor må det fastslås, at en sådan fortolkning af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), ville stride mod bestemmelsens ordlyd og formål, idet rækkevidden af den her hjemlede undtagelse er begrænset til, hvad der udtrykkeligt var i kraft pr. 1. januar 1991. Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 15 og 16 i forslaget til afgørelse, kan sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), sidestilles med en »stand still«-klausul, hvormed man søger at undgå socialt vanskelige situationer, der kunne følge af ophævelsen af fordele, som var fastsat af den nationale lovgiver, men som ikke genfindes i sjette direktiv. I lyset af dette formål er det indholdet af de nationale retsfor skrifter, som var i kraft pr. 1. januar 1991, der er afgørende med hensyn til at bestemme omfanget af de leveringer, med hensyn til hvilke sjette direktiv tillader opretholdelsen af en fritagelse i en overgangsperiode.

23 Som Domstolen desuden ved flere lejligheder har understreget, fastsætter sjette direktivs bestemmelser undtagelser fra det almindelige princip i direktivets artikel 2 om, at moms opkræves af enhver levering af goder eller tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (jf. i denne retning dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett et Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 34, af 8.5.2003, sag C-384/01, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4395, præmis 28, af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15 og 16, og af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 21). Også af denne grund kan de i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), omhandlede fritagelser med tilbagebetaling af erlagt afgift ikke udvides til at omfatte goder, som pr. 1. januar 1997 var udelukket fra en sådan fritagelse af den nationale lovgiver.

24 Den omstændighed, at leveringen af campingvognen og af dens indvendige udstyr kan betragtes som en samlet levering, kan ikke ændre denne konklusion. De domme vedrørende afgiftsopkrævning af samlede leveringer, som Talacre har påberåbt sig, og som er nævnt i denne doms præmis 15, vedrører ikke fritagelser med tilbagebetaling af den erlagte afgift som omhandlet

i sjette direktivs artikel 28. Selv om det ganske vist fremgår af de nævnte domme, at en samlet levering i princippet pålægges en enhedssats, er den ikke til hinder for en særskilt afgiftspålæggelse af visse dele af denne levering, når de betingelser, som sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), fastsætter for fritagelser med tilbagebetaling af erlagt afgift, overholdes.

25 I så henseende findes der ikke, som generaladvokaten med rette har anført i punkt 38-40 i forslaget til afgørelse under henvisning til præmis 27 i CPP-dommen, nogen undtagelsesfri regel med hensyn til at bestemme omfanget af en levering i relation til moms, og for at kunne bestemme omfanget af en levering må man derfor tage hensyn til de samlede omstændigheder, herunder den konkrete retlige kontekst. I betragtning af, som det er nævnt ovenfor, ordlyden af og formålet med sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), kan en national undtagelse, som er lovlig i medfør af denne bestemmelse, således kun anvendes på den betingelse, at den var i kraft pr. 1. januar 1991 og for den berørte medlemsstat nødvendig ud fra sociale hensyn og til fordel for den endelige forbruger. I det foreliggende tilfælde har Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland konstateret, at kun leveringen af selve campingvognene skulle pålægges nulsatsen. Det har ikke fundet, at det var berettiget ligeledes at anvende denne sats på det indvendige udstyr til campingvognene.

26 Endelig er der ikke holdepunkter for at antage, at særskilt afgiftspålæggelse af visse dele af leveringen af campingvogne med udstyr ville medføre uoverkommelige vanskeligheder, der kan påvirke anvendelsen af momsordningen (jf. analogt dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 79 og 80).

27 Henset til det foregående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at den omstændighed, at visse varer er genstand for en samlet levering, som omfatter dels en vare, som udgør den væsentligste bestanddel af leveringen, og som i den nationale lovgivning er omfattet af en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift, (jf. sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), dels varer, der af den omhandlede nationale lovgivning er udelukket fra denne fritagelse, ikke er til hinder for, at den omhandlede medlemsstat pålægger moms til normalsatsen på leveringen af de ikke-omfattede varer

Sagens omkostninger

28 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Den omstændighed, at visse goder er genstand for en samlet levering, som omfatter dels en vare, som udgør den væsentligste bestanddel af leveringen, og som i den nationale lovgivning er omfattet af en fritagelse med tilbagebetaling af den erlagte afgift, jf. artikel 28, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne), dels varer, der af den omhandlede nationale lovgivning er udelukket fra denne fritagelse, er ikke til hinder for, at den omhandlede medlemsstat pålægger moms til normalsatsen på leveringen af de ikke-omfattede varer.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.