

Zaak C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise

[verzoek van de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 28 – Vrijstelling met teruggaaf van voldane belasting – Verkoop van tegen nultarief belaste goederen die zijn uitgerust met tegen normaal tarief belaste goederen – Stacaravans – Eén enkele levering”

Conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 4 mei 2006

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 6 juli 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Bevoegdheid van lidstaten om vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting te handhaven

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 28, lid 2, sub a)

Het feit dat voor bepaalde goederen één enkele levering is verricht, die enerzijds een hoofdgoed omvat waarvoor volgens de wettelijke regeling van een lidstaat een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting geldt in de zin van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388 (onderlinge aanpassing van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde), en anderzijds bij die wettelijke regeling van de werkingssfeer van deze vrijstelling uitgesloten goederen, staat niet eraan in de weg dat de betrokken lidstaat tegen het normale tarief belasting over de toegevoegde waarde heft over de levering van deze uitgesloten goederen.

Weliswaar volgt uit de rechtspraak betreffende de belastingheffing over leveringen die als één enkele levering worden aangemerkt, dat een dergelijke levering in beginsel aan één tarief van de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen, doch deze rechtspraak verzet zich niet tegen de afzonderlijke belastingheffing over bepaalde onderdelen van deze levering wanneer alleen een dergelijke belastingheffing de voorwaarden eerbiedigt die artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn aan de toepassing van vrijstellingen met teruggaaf van de voldane belasting verbindt.

(cf. punten 24, 27 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

6 juli 2006 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 28 – Vrijstelling met teruggaaf van voldane belasting – Verkoop van tegen nultarief belaste goederen die zijn uitgerust met tegen normaal tarief belaste goederen – Stacaravans – Eén enkele levering”

In zaak C-251/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 21 juli 2004, ingekomen bij het Hof op 14 juni 2005, in de procedure

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

tegen

Commissioners of Customs and Excise,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (rapporteur) en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 april 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- Talacre Beach Caravan Sales Ltd, vertegenwoordigd door R. Cordara, QC, A. Hitchmough, barrister, en B. Goren, solicitor,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. White en T. Harris als gemachtigden, bijgestaan door R. Anderson, QC,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 mei 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad

van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de BTW-tarieven) (PB L 316, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Talacre Beach Caravan Sales Ltd (hierna: „Talacre”) en de in het Verenigd Koninkrijk ter zake van het innen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) bevoegde Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners”), over de toepassing van een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

3 Talacre exploiteert vakantieparken voor stacaravans in het Verenigd Koninkrijk. Haar inkomsten bestaan met name uit de verkoop van uitgeruste caravans, de verhuur van standplaatsen en het ter beschikking stellen van daarmee samenhangende voorzieningen voor de eigenaren van de stacaravans.

4 De uitgeruste caravans die Talacre verkoopt, hebben over het algemeen ingerichte badkamers, vloerbedekking, gordijnrails, gordijnen, wandkastjes, ingebouwde keukens, ingebouwde zitbanken, eettafels, stoelen, krukjes, salontafels, wandplanken, spiegels, hangkasten, bedden en matrassen.

5 De facturen die de fabrikant van die caravans aan Talacre zond, vermeldden afzonderlijk de prijs van de caravan zonder BTW en de prijs van de binnenuitrusting vermeerderd met BTW tegen het normale tarief.

6 Talacre meent echter dat de verkoop van een caravan en van de binnenuitrusting één enkele, ondeelbare levering is, die dus met één tarief moet worden belast, te weten het tarief dat voor het hoofdelement geldt, de caravan zelf. Het enige in casu toe te passen belastingtarief is het nultarief, omdat dat het tarief is dat krachtens de in het Verenigd Koninkrijk toepasselijke regeling voor de caravans van het door Talacre geleverde type geldt.

7 Section 30 van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Value Added Tax Act; hierna: „VAT Act”) bepaalt immers dat „[...] een levering van goederen of een dienstverrichting [...] onder het nultarief valt, indien de goederen of diensten voldoen aan de beschrijving die thans in bijlage 8 is opgenomen [...]”. In groep 9 van die bijlage 8 staan „caravans groter dan de maximumafmetingen die thans zijn toegestaan voor gebruik op de weg van een aanhangwagen die wordt getrokken door een motorvoertuig met een leeggewicht van minder dan 2 030 kilogram”.

8 Onbetwist is dat dit nultarief kan worden gelijkgesteld met een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting in de zin van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn, waarin is bepaald:

„Onverminderd artikel 12, lid 3, zijn gedurende de in artikel 28 terdecies bedoelde overgangsperiode de volgende bepalingen van toepassing:

a) De op 1 januari 1991 bestaande vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting en verlaagde tarieven die onder het in artikel 12, lid 3, gestelde minimum voor de verlaagde tarieven liggen, die in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht en die voldoen aan de voorwaarden in het laatste streepje van artikel 17 van de Tweede richtlijn van 11 april 1967, kunnen worden gehandhaafd.

[...]”

9 Anders dan hetgeen Talacre stelt met betrekking tot de belastingheffing over de levering van

een uitgeruste caravan, hebben de Commissioners enkel op de caravans zelf het nultarief toegepast en op de binnenuitrusting daarvan het normale tarief.

10 Zij hebben zich er in dit verband op gebaseerd dat de VAT Act deze uitrusting expliciet uitsluit van het nultarief.

11 Volgens een aantekening in bijlage 8 bij de VAT Act, omvat groep 9 niet „verwijderbare inboedel anders dan de soorten goederen die in rubriek 3 van groep 5 worden vermeld” en evenmin „het leveren van logies in een caravan of een woonboot”. Ingevolge section 96 van de VAT Act moet bijlage 8 conform deze aantekening worden uitgelegd.

12 Het beroep van Talacre tegen de beslissing van de Commissioners is afgewezen door het VAT and Duties Tribunal en door de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division. Volgens deze rechters brengt het feit dat voor de caravan en de binnenuitrusting ervan één enkele levering is verricht, niet mee dat op de totaalprijs daarvan het nultarief moet worden toegepast. Talacre is bij de verwijzende rechter in hoger beroep gegaan.

13 In die omstandigheden heeft de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Wanneer een lidstaat overeenkomstig artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn [...] in zijn nationale regeling zijn recht op afwijking heeft uitgeoefend, zodat een levering van gespecificeerde goederen aan het nultarief wordt onderworpen, maar in dezelfde regeling heeft vastgesteld welke goederen niet onder het nultarief mogen vallen („uitgesloten goederen”), verzet dan de omstandigheid dat er sprake is van één enkele levering van goederen (de uitgesloten goederen daarin begrepen) zich ertegen dat de lidstaat BTW tegen het normale tarief heft over de levering van de uitgesloten goederen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

14 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het feit dat voor bepaalde goederen één enkele levering is verricht, die enerzijds een hoofdgoed omvat waarvoor volgens de regeling van een lidstaat een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting in de zin van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn geldt, en anderzijds bij deze regeling van de werkingssfeer van deze vrijstelling uitgesloten goederen, eraan in de weg staat dat de betrokken lidstaat tegen het normale tarief BTW heft over de levering van deze uitgesloten goederen.

15 Volgens Talacre dient deze vraag bevestigend te worden beantwoord. Zij betoogt dat een lidstaat in geen geval op één enkele levering verschillende belastingtarieven mag toepassen. Zij beroept zich in dit verband op de arresten van 13 juli 1989, Henriksen, 173/88, Jurispr. blz. 2763; 25 februari 1999, CPP, C-349/96, Jurispr. blz. I-973, en 15 mei 2001, Primback, C-34/99, Jurispr. blz. I-3833.

16 De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen betwisten deze redenering. Zij merken op dat in omstandigheden zoals die van de zaak in het hoofdgeding, het toegepaste BTW-tarief verband houdt met de instelling van een nationale afwijking die de lidstaat onder bepaalde voorwaarden krachtens artikel 28 van de Zesde richtlijn mag vaststellen. Gelet op het feit dat die vrijstelling volgens een van deze voorwaarden op 1 januari 1991 moest bestaan, mag de vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting niet verder gaan dan hetgeen in de nationale regeling uitdrukkelijk is voorzien.

17 In dit verband dient vooraf te worden vastgesteld dat voorzover artikel 28, lid 2, van de

Zesde richtlijn de lidstaten toestaat vrijstellingen met teruggaaf van de voldane belasting toe te passen, dit een afwijking vormt van artikel 12, lid 3, van deze richtlijn, waarin het normale BTW-tarief is geregeld.

18 Vervolgens is de toepassing van vrijstellingen met teruggaaf van voldane belasting blijkens artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn aan verschillende voorwaarden onderworpen. Deze vrijstellingen moeten op 1 januari 1991 hebben bestaan. Zij moeten voorts in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht en voldoen aan de voorwaarden in artikel 17, laatste streepje, van de – ingetrokken – Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303), volgens welke de vrijstellingen met teruggaaf van voldane belasting enkel mochten worden ingesteld om duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruikers.

19 In casu is niet betwist dat voorzover de VAT Act de caravans van het door Talacre geleverde type vrijstelt met teruggaaf van de voldane belasting, aan deze voorwaarden is voldaan. In het bijzonder is erkend dat het nultarief op 1 januari 1991 bestond en dat het om redenen van sociaal belang was ingesteld.

20 Tevens staat vast dat bepaalde samen met de caravans geleverde goederen bij de VAT Act uitdrukkelijk zijn uitgesloten van de vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting. Daaruit volgt dat wat deze goederen betreft de voorwaarden van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, en met name de voorwaarde dat enkel de op 1 januari 1991 bestaande vrijstellingen mogen worden gehandhaafd, niet zijn vervuld.

21 Bijgevolg zou een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting voor deze goederen een uitbreiding vormen van de werkingssfeer van de vrijstelling voor de levering van de caravans zelf. Dat zou tot gevolg hebben dat bij de nationale regeling uitdrukkelijk van de vrijstelling uitgesloten goederen, toch onder de vrijstelling van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn zouden vallen.

22 Een dergelijke uitlegging van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn druist in tegen de bewoordingen en het doel van deze bepaling, volgens welke de strekking van de daarin voorziene afwijking beperkt is tot hetgeen op 1 januari 1991 uitdrukkelijk was bedoeld in de nationale regeling. Zoals de advocaat-generaal in de punten 15 en 16 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn worden gelijkgesteld met een „stand still”-clausule, ter voorkoming van moeilijke sociale situaties die kunnen voortvloeien uit de opheffing van voordelen die wel door de nationale wetgever zijn voorzien maar in de Zesde richtlijn niet zijn overgenomen. Gelet op deze doelstelling is de inhoud van de op 1 januari 1991 geldende nationale regelingen beslissend voor de vaststelling van de omvang van de verrichtingen waarvoor volgens de Zesde richtlijn gedurende de overgangperiode een vrijstelling mag worden gehandhaafd.

23 Bovendien moeten, zoals het Hof meermaals heeft beklemtoond, de bepalingen van de Zesde richtlijn waarin de afwijkingen zijn omschreven van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, strikt worden uitgelegd (zie in die zin arresten van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin*, C-308/96 en C-94/97, *Jurispr.* blz. I-6229, punt 34; 8 mei 2003, *Commissie/Frankrijk*, C-384/01, *Jurispr.* blz. I-4395, punt 28; 1 december 2005, *Ygeia*, C-394/04 en C-395/04, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punten 15 en 16, alsmede 8 december 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 21). Om deze reden kunnen ook de vrijstellingen met teruggaaf van de voldane belasting zoals bedoeld in artikel

28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, niet worden uitgebreid tot goederen die op 1 januari 1991 door de nationale wetgever van een dergelijke vrijstelling waren uitgesloten.

24 Dat de levering van de caravan en van de binnenuitrusting daarvan als één enkele levering kan worden aangemerkt, kan niet afdoen aan deze slotsom. De rechtspraak betreffende de belastingheffing over leveringen die als één enkele levering worden aangemerkt, waarop Talacre zich beroept en die in punt 15 van het onderhavige arrest is vermeld, betreft niet de vrijstellingen met teruggaaf van de voldane belasting zoals bedoeld in artikel 28 van de Zesde richtlijn. Weliswaar volgt uit deze rechtspraak dat één enkele levering in beginsel aan één BTW-tarief is onderworpen, doch deze rechtspraak verzet zich niet tegen de afzonderlijke belastingheffing over bepaalde onderdelen van deze levering wanneer enkel een dergelijke belastingheffing de voorwaarden eerbiedigt die artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn aan de toepassing van vrijstellingen met teruggaaf van de voldane belasting verbindt.

25 Zoals de advocaat-generaal in de punten 38 tot en met 40 van haar conclusie, onder verwijzing naar punt 27 van het reeds aangehaalde arrest CCP, in dit verband op goede gronden heeft opgemerkt, bestaat er geen absolute regel om de omvang van een verrichting vanuit het oogpunt van de BTW te bepalen en moeten voor het bepalen van de omvang van een dergelijke verrichting bijgevolg alle omstandigheden, waaronder begrepen de specifieke juridische context, in aanmerking worden genomen. Gelet op de bewoordingen en het doel van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, zoals hierboven in herinnering gebracht, kan een krachtens dit artikel toegestane vrijstelling slechts worden toegepast indien deze op 1 januari 1991 bestond en volgens de betrokken lidstaat noodzakelijk is om redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruikers. In casu heeft het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland vastgesteld dat voor de levering van caravans zelf het nultarief moest gelden. Het heeft niet gemeend dat het gerechtvaardigd was om dat tarief tevens op de levering van de binnenuitrusting van deze caravans toe te passen.

26 Ten slotte is niet in te zien waarom de afzonderlijke belastingheffing over bepaalde onderdelen van de levering van de uitgeruste caravans tot onoverkomelijke moeilijkheden voor de goede werking van het BTW-stelsel zou leiden (zie naar analogie arrest van 15 december 2005, *Centralan Property*, C-763/04, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 79 en 80).

27 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat het feit dat voor bepaalde goederen één enkele levering is verricht, die enerzijds een hoofdgoed omvat waarvoor volgens de regeling van een lidstaat een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting in de zin van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn geldt, en anderzijds bij die regeling van de werkingssfeer van deze vrijstelling uitgesloten goederen, er niet aan in de weg staat dat de betrokken lidstaat tegen het normale tarief BTW heft over de levering van deze uitgesloten goederen.

Kosten

28 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Het feit dat voor bepaalde goederen één enkele levering is verricht, die enerzijds een hoofdgoed omvat waarvoor volgens de regeling van een lidstaat een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting geldt in de zin van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van

belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de BTW-tarieven), en anderzijds bij die regeling van de werkingssfeer van deze vrijstelling uitgesloten goederen, staat er niet aan in de weg dat de betrokken lidstaat tegen het normale tarief BTW heft over de levering van deze uitgesloten goederen.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.