

Vec C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

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

„Šiesta smernica o DPH – článok 28 – Oslobodenie s vrátením zaplatenej dane – Predaj tovarov zdaňovaných nulovou sadzbou vybavených tovarmi zdaňovanými bežnou sadzbou – Obytné karavany – Jedna dodávka“

Návrhy prednesené 4. mája 2006 – generálna advokátka J. Kokott

Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) zo 6. júla 2006

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Možnosť členských štátov zachovať oslobodenie s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni

[Smernica Rady 77/388, článok 28 ods. 2 písm. a)]

Skutočnosť, že určité tovary sú predmetom jedinej dodávky, ktorá sa skladá na jednej strane z hlavného tovaru, ktorý podľa právnej úpravy členského štátu podlieha oslobodeniu s vrátením zaplatenej dane v zmysle článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 92/77, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388 (zblíženie sadzieb dane z pridanej hodnoty), a na druhej strane z tovarov, v ktorých prípade uvedená právna úprava vylučuje toto oslobodenie, nebráni predmetnému členskému štátu, aby stanovil v prípade dodávky týchto vylúčených tovarov daň z pridanej hodnoty v bežnej sadzbe.

Hoci z judikatúry v oblasti zdaňovania jednej dodávky vyplýva, že takáto dodávka v zásade podlieha jednej sadzbe dane z pridanej hodnoty, nebráni však oddelenému zdaňovaniu určitých zložiek tejto dodávky v prípade, že iba jedno takéto zdanenie spĺňa podmienky, ktorým článok 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice podriaďuje uplatňovanie oslobodení s vrátením zaplatenej dane.

(pozri body 24, 27 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 6. júla 2006 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 28 – Oslobodenie s vrátením zaplatenej dane – Predaj tovarov zdaňovaných nulovou sadzbou vybavených tovarmi zdaňovanými bežnou sadzbou – Obytné karavany – Jedna dodávka“

Vo veci C-251/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené kráľovstvo) z 21. júla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 14. júna 2005, ktorý súvisí s konaním:

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Schieman, N. Colneric, M. Ilešič (spravodajca) a E. Levits,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. apríla 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Talacre Beach Caravan Sales Ltd, v zastúpení: R. Cordara, QC, A. Hitchmough, barrister, a B. Goren, solicitor,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. White a T. Harris, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci R. Anderson, QC,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 4. mája 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá doplnila spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplnila smernicu 77/388/EHS (zblíženie sadzieb DPH) (Ú. v. ES L 316, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 202, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci konania vedeného spoločnosťou Talacre Beach Caravan Sales Ltd (ďalej „Talacre“) proti Commissioners of Customs and Excise (ďalej len „Commissioners“), ktorí sú príslušní pre výber dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v Spojenom kráľovstve, týkajúceho sa uplatnenia oslobodenia s vrátením zaplatenej dane.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

3 Talacre prevádzkuje rekreačné parky pre obytné karavany v Spojenom kráľovstve. Príjmy tejto spoločnosti pochádzajú najmä z predaja karavanov s výbavou, prenájmu miest pre karavany a z toho, že poskytuje majiteľom obytných karavanov prístup k zariadeniam na týchto miestach.

4 Karavany s výbavou, ktoré predáva Talacre, majú spravidla kúpeň, podlahové krytiny, tyče na záclony, záclony, skrine, kuchyne so spotrebičmi, jedálenské stoly, stoličky, taburetky, odkladacie stolíky, zrkadlá, vstavané skrine, posteľe a matrace.

5 Vo faktúrach, ktoré zasiela výrobca uvedených karavanov spoločnosti Talacre, sa uvádza oddelene cena za karavany bez DPH, ako aj cena za vnútornú výbavu spolu s DPH v bežnej sadzbe.

6 Talacre však uvádza, že predaj karavanu a jeho vnútorného vybavenia je jednou dodávkou, ktorá je nerozdeliteľná, a musí teda podliehať jednej sadzbe dane, a to tej, ktorá sa vzťahuje na základný prvok, samotný karavan. Jedinou uplatniteľnou sadzbou dane v danom prípade je podľa Talacre nulová sadzba, keďže na karavany takého typu, aký dodáva Talacre, sa podľa uplatniteľnej právnej úpravy v Spojenom kráľovstve vzťahuje táto sadzba.

7 Článok 30 zákona o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act, ďalej len „VAT Act“) totiž stanovuje, že „... dodávka tovarov alebo poskytnutie služieb sa zdaňuje nulovou sadzbou..., ak ide o tovary alebo služby uvedené v príslušnom zozname v prílohe 8...“. V uvedenej prílohe 8, skupine 9 sú uvedené „karavany, ktoré presahujú povolené rozmery pre prevádzku prípojných vozidiel ťahaných motorovým vozidlom, ktorého pohotovostná hmotnosť nepresahuje 2 030 kilogramov, na pozemných komunikáciách“.

8 Nie je sporné, že táto nulová sadzba znamená to isté ako oslobodenie s vrátením zaplatenej dane v zmysle článku 28 ods. 2 šiestej smernice, ktorý stanovuje:

„2. Bez ohľadu na článok 12 (3) sa počas prechodného obdobia použijú nasledujúce ustanovenia uvedené v článku 281 [Bez ohľadu na článok 12 ods. 3 sa počas prechodného obdobia uvedeného v článku 281 použijú nasledujúce ustanovenia – *neoficiálny preklad*].

a) Môžu sa zachovať výnimky s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni [Môžu sa zachovať tie oslobodenia s vrátením dane zaplatenej na predchádzajúcom stupni – *neoficiálny preklad*] a znížené sadzby nižšie než je minimálna sadzba uvedená v článku 12 (3), pokiaľ ide o znížené sadzby, ktoré boli ústinné k 1. januáru 1991, a ktoré sú v súlade s právom spoločenstva a

spôsobu podmienky uvedené v poslednej zarážke článku 17 druhej smernice rady z 11. apríla 1967.

...

9 Na rozdiel od toho, čo uvádza Talacre, pokiaľ ide o zdaťovanie dodávky karavanu s výbavou, Commissioners uplatnili nulovú sadzbu iba na samotné karavany a bežnú sadzbu DPH na ich vnútornú výbavu.

10 V tejto súvislosti sa opierali o skutočnosť, že VAT Act výslovne vylučuje nulovú sadzbu v prípade uvedenej výbavy.

11 Podľa poznámky uvedenej v prílohe 8 VAT Act nezahŕňa totiž skupina 9 uvedenej prílohy ani „hnuteľný majetok iný ako uvedený v skupine 5 bode 3“, ani „výbavu spojenú s bývaním v obytnom karavane alebo obytnom plni“. Podľa článku 96 VAT Act sa musí príloha 8 vykladať v súlade s touto poznámkou.

12 VAT and Duties Tribunal a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, zamietli žalobu podanú Talacre proti rozhodnutiu Commissioners. Podľa týchto súdov skutočnosť, že karavan a jeho vnútorná výbava sú predmetom jednej dodávky, neznamena, že na celkovú cenu za ne sa musí uplatniť nulová sadzba. Talacre sa odvolal na vnútroštátny súd.

13 Za týchto okolností Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Ak členský štát podľa článku 28 ods. 2 písm. a) [šiestej smernice] prostredníctvom svojej vnútroštátnej právnej úpravy uplatnil právo na výnimku s cieľom uplatniť nulovú sadzbu na dodávku určitých tovarov, ale v tej istej právnej úprave v prípade určitých tovarov vylúčil nulovú sadzbu („vylúčené tovary“), bráni skutočnosť, že ide o jednu dodávku tovarov (spolu s vylúčenými tovarmi) členskému štátu v tom, aby stanovil v prípade dodávky vylúčených tovarov DPH v bežnej sadzbe?“

O prejudiciálnej otázke

14 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či skutočnosť, že určité tovary sú predmetom jednej dodávky, zahrňuje na jednej strane hlavný tovar podliehajúci na základe právnej úpravy členského štátu oslobodeniu s vrátením zaplatenej dane v zmysle článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, a na druhej strane tovary, v prípade ktorých je uvedenou právnou úpravou vylúčené toto oslobodenie, bráni predmetnému členskému štátu stanoviť v prípade dodávky týchto vylúčených tovarov DPH v bežnej sadzbe.

15 Podľa Talacre je potrebné dať kladnú odpoveď na túto otázku. Uvádza, že členský štát nemôže v žiadnom prípade stanoviť, aby sa na jednu dodávku uplatnili rozdielne daňové sadzby. V tejto súvislosti uvádza rozsudky z 13. júla 1989, Henriksen, 173/88, Zb. s. 2763; z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, a z 15. mája 2001, Primback, C-34/99, Zb. s. I-3833.

16 Vláda Spojeného kráľovstva a Komisia Európskych spoločenstiev namietajú proti týmto tvrdeniam. Uvádzajú, že za okolností, o ktoré ide vo veci samej, je uplatňovaná sadzba DPH viazaná na vnútroštátnu výnimku, ktorú je členský štát oprávnený prijať za určitých podmienok podľa článku 28 šiestej smernice. Vzhľadom na to, že podľa jednej z týchto podmienok uvedená výnimka mala byť v platnosti k 1. januáru 1991, oslobodenie s vrátením zaplatenej dane nesmie prekročiť to, čo výslovne stanovuje vnútroštátna právna úprava.

17 V tejto súvislosti je potrebné najprv skonštatovať, že článok 28 ods. 2 šiestej smernice tým,

že povoľuje členským štátom uplatniť oslobodenia s vrátením zaplatenej dane, stanovuje výnimku z článku 12 ods. 3 tej istej smernice, ktorý sa týka bežnej sadzby DPH.

18 Ďalej, zo znenia článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že uplatnenie oslobodení s vrátením zaplatenej dane podlieha viacerým podmienkam. Tieto oslobodenia mali byť v platnosti k 1. januáru 1991. Okrem toho musia byť v súlade s právnou úpravou Spoločenstva a zodpovedať kritériám uvedeným v poslednej zarážke článku 17 druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podmienky uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303), ktorá bola zrušená, pričom podľa týchto kritérií je možné stanoviť oslobodenia s vrátením zaplatenej dane len v prípade riadne odôvodneného spoločenského záujmu a v prospech konečných spotrebiteľov.

19 V danom prípade nie je sporné, že v prípade, keď VAT Act stanovuje oslobodenie s vrátením zaplatenej dane pre karavany takého typu, aký dodáva Talacre, sú uvedené podmienky splnené. Konkrétnejšie je jasné aj to, že nulová sadzba bola v platnosti k 1. januáru 1991 a že bola zavedená z dôvodov spoločenského záujmu.

20 Rovnako nie je sporné, že v prípade určitých tovarov dodaných s karavanmi VAT Act výslovne vylučuje oslobodenie s vrátením zaplatenej dane. Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o tieto tovary, nie sú splnené podmienky stanovené v článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice a najmä tá, podľa ktorej možno zachovať iba tie oslobodenia, ktoré boli v platnosti k 1. januáru 1991.

21 Oslobodenie s vrátením dane zaplatenej za tieto tovary by teda rozšírilo pôsobnosť oslobodenia stanoveného pre dodávku samotných karavanov. To by malo za následok, že tovary, v prípade ktorých bolo vnútroštátnou právnou úpravou výslovne vylúčené oslobodenie, by boli oslobodené podľa článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

22 Je potrebné skonštatovať, že takýto výklad článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice by narušil znenie a cieľ tohto ustanovenia, podľa ktorého rozsah výnimky stanovenej poslednou uvedenou smernicou je obmedzený na to, čo je výslovne stanovené vo vnútroštátnej právnej úprave k 1. januáru 1991. Ako už generálna advokátka uviedla v bodoch 15 a 16 svojich návrhov, článok 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice je klauzulou typu „stand still“, ktorej cieľom je vyhnúť sa ťažkým sociálnym situáciám, ktoré by mohli byť spôsobené zrušením výhod stanovených vnútroštátnym zákonodarcom, ale neprevzatých do šiestej smernice. Vzhľadom na to je to práve obsah vnútroštátnych právnych úprav platných k 1. januáru 1991, ktorý je rozhodujúci pre určenie rozsahu plnení, pre ktoré šiesta smernica povoľuje zachovanie oslobodenia počas prechodného obdobia.

23 Okrem toho, ako Súdny dvor už viackrát zdôraznil, ustanovenia šiestej smernice upravujúce výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb, ktoré vykoná zdaniteľná osoba za protihodnotu, sa majú vykladať striktné (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 34; z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko, C-384/01, Zb. s. I-4395, bod 28; z 1. decembra 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Zb. s. I-10373, body 15 a 16, ako aj z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 21). Takisto z tohto dôvodu nemožno oslobodenia s vrátením zaplatenej dane, uvedené v článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, rozšíriť na tovary, v prípade ktorých vnútroštátny zákonodarcia k 1. januáru 1991 vylúčil takéto oslobodenie.

24 Skutočnosť, že dodávku karavanu a jeho vnútornej výbavy je možné kvalifikovať ako jednu dodávku, nemôže vyvrátiť tento záver. Judikatúra v oblasti zdaňovania jednej dodávky, na ktorú sa odvoláva Talacre a ktorá je uvedená v bode 15 tohto rozsudku, sa netýka oslobodení s

vrátením zaplatenej dane uvedených v článku 28 šiestej smernice. Hoci z uvedenej judikatúry vyplýva, že jedna dodávka v zásade podlieha jednej sadzbe DPH, nebráni oddelenému zdaňovaniu určitých zložiek tejto dodávky v prípade, že iba jedno takéto zdanenie spĺňa podmienky, ktorým článok 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice podriaťuje uplatňovanie oslobodení s vrátením zaplatenej dane.

25 V tejto súvislosti, tak ako už generálna advokátka správne uviedla v bodoch 38 až 40 svojich návrhov, odkazujúc na bod 27 už citovaného rozsudku CPP, neexistuje bezpodmienečné pravidlo, pokiaľ ide o určenie rozsahu plnenia z hľadiska DPH, a je preto potrebné na určenie rozsahu plnenia vziať do úvahy všetky okolnosti ako celok, vrátane osobitného právneho kontextu. Vzhľadom na znenie a cieľ článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, pripomenuté vyššie, oslobodenie povolené na vnútroštátnej úrovni podľa tohto článku možno uplatniť, iba ak bolo v platnosti k 1. januáru 1991 a bolo potrebné podľa predmetného členského štátu z dôvodov spoločenského záujmu a v prospech konečných spotrebiteľov. V danom prípade Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska skonštatovalo, že je potrebné, aby nulovej sadzbe podliehala iba dodávka samotných karavanov. Nedomnievalo sa, že by bolo dôvodné uplatniť túto sadzbu takisto na dodávku vnútornej výbavy uvedených karavanov.

26 Napokon, nič neumožňuje dospieť k záveru, že by oddelené zdaňovanie určitých zložiek dodávky karavanov s výbavou viedlo k ťažkostiam, ktoré by boli neprekonateľné a mohli ovplyvniť riadne fungovanie režimu DPH (pozri analogicky rozsudok z 15. decembra 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Zb. s. I-11087, body 79 a 80).

27 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že skutočnosť, že určité tovary sú predmetom jednej dodávky, ktorá sa skladá na jednej strane z hlavného tovaru, ktorý podľa právnej úpravy členského štátu podlieha oslobodeniu s vrátením zaplatenej dane v zmysle článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, a na druhej strane z tovarov, v prípade ktorých uvedená právna úprava vylučuje toto oslobodenie, nebráni predmetnému členskému štátu, aby stanovil v prípade dodávky týchto vylúčených tovarov DPH v bežnej sadzbe.

O trovách

28 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Skutočnosť, že určité tovary sú predmetom jednej dodávky, ktorá sa skladá na jednej strane z hlavného tovaru, ktorý podľa právnej úpravy členského štátu podlieha oslobodeniu s vrátením zaplatenej dane v zmysle článku 28 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/77/EHS z 19. októbra 1992, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS (zblíženie sadzieb DPH), a na druhej strane z tovarov, v ktorých prípade uvedená právna úprava vylučuje toto oslobodenie, nebráni predmetnému členskému štátu, aby stanovil v prípade dodávky týchto vylúčených tovarov DPH v bežnej sadzbe.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.