

Zadeva C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

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

„Šesta direktiva o DDV – člen 28 – Oprostitev z vračilom plačane davka – Prodaja blaga, obdavčenega z ničelno stopnjo, opremljenega z blagom, obdavčenim po splošni stopnji – Bivalne prikolice – Enotna dobava“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost držav članic, da ohranijo izjeme z vračilom davka, plačane na prejšnji stopnji

(Direktiva Sveta 77/388, člen 28(2a))

Dejstvo, da je določeno blago predmet ene same dobave, ki po eni strani zajema glavno blago, ki je v skladu z zakonodajo države članice predmet oprostitve z vračilom plačane davka v smislu člena 28(2)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 92/77 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388 (približevanje stopenj davka na dodano vrednost), in po drugi strani blago, ki je z navedeno zakonodajo izključeno s področja uporabe te oprostitve, zadevni državi članici ne preprečuje, da bi obračunala davek na dodano vrednost na dobavo tega izključenega blaga po splošni stopnji.

Čeprav je iz sodne prakse glede enotne dobave razvidno, da je taka dobava natančno predmet ene same stopnje davka na dodano vrednost, ta ne nasprotuje ločeni obdavčitvi posameznih delov te dobave, če se samo s tako obdavčitvijo izpolnijo pogoji, ki jih predvideva člen 28(2)(a) Šeste direktive za uporabo oprostitve z vračilom plačane davka.

(Glej točki 24 in 27 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 6. julija 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 28 – Oprostitev z vračilom plačanega davka– Prodaja blaga, obdavčenega z ničelno stopnjo, opremljenega z blagom, obdavčenim po splošni stopnji – Bivalne prikolice – Enotna dobava“

V zadevi C-251/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 21. julija 2004, ki je na Sodišče prispela 14. junija 2005, v postopku

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Schiemann, sodnik, N. Colneric, sodnica, M. Ilešić (poročevalec) in E. Levits, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. aprila 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Talacre Beach Caravan Sales Ltd R. Cordara, QC, A. Hitchmough, barrister, in B. Goren, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva C. White in T. Harris, zastopnici, skupaj z R. Andersonom, QC,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 4. maja 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 28(2)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (približevanje stopenj DDV) (UL L 316, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Talacre Beach Caravan Sales Ltd (v nadaljevanju: Talacre) in Commissioners of Customs and Excise (v nadaljevanju: Commissioners), pristojnimi za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v Združenem kraljestvu, glede uporabe oprostitve z vračilom plačane davka.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

3 Talacre je lastnica parkov za bivalne prikolic v Združenem kraljestvu. Prihodke med drugim pridobiva s prodajo opremljenih bivalnih prikolic, z dajanjem prostorov v najem in napeljav na razpolago lastnikom bivalnih prikolic.

4 Opremljene prikolic, ki jih je prodajala Talacre, običajno vključujejo kopalnice, talne obloge, karnise za zaves, zaves, vzdane omarice, opremljene kuhinje, klopi, jedilne mize, stole, stolčke, mizice, ogledala, omare, postelje in vzmetnice.

5 Na računih, ki jih je proizvajalec navedenih prikolic poslal Talacre, sta cena prikolic brez DDV in cena notranje opreme, na katero je obračunal DDV po splošni stopnji, navedeni ločeno.

6 Vendar Talacre meni, da je prodaja prikolic in notranje opreme enotna in nedeljiva dobava, ki bi torej morala biti predmet ene same davčne stopnje, namreč tiste, ki se uporabi za glavni del – samo prikolico. Edina davčna stopnja, ki bi se uporabila v zadevi, bi bila ničelna stopnja, ki se za vrsto prikolic, ki jo dobavlja Talacre, uporabi na podlagi zakonodaje, veljavne v Združenem kraljestvu.

7 Člen 30 zakona o davku na dodano vrednost (Value Added Tax Act, v nadaljevanju: VAT Act) dejansko določa, da „[...] sta dobava blaga ali opravljanje storitev obdavčena po ničelni stopnji [...], če gre za blago ali storitve, ki so posamično navedene v Prilogi 8 [...]“. Navedena Priloga 8, skupina 9, zajema „prikolice, ki presegajo dimenzije, ki so v cestnem prometu v tem trenutku dovoljene za prikolic, ki jih vleče motorno vozilo z lastno težo, manjšo od 2030 kilogramov“.

8 Ni sporno, da je ta ničelna stopnja podobna oprostitvi z vračilom plačane davka v smislu člena 28(2) Šeste direktive, ki določa:

„2. Ne glede na člen 12(3) se v prehodnem obdobju iz člena 281 uporabljajo naslednje določbe.

(a) Še naprej se lahko uporabljajo oprostitve z vračilom davka, plačane v predhodni fazi, in nižje stopnje, ki so nižje od najnižjih stopenj, določenih v členu 12(3), ki so veljale 1. januarja 1991 in so v skladu s pravom Skupnosti ter izpolnjujejo pogoje iz zadnje alineje člena 17 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967.

[...]“

9 V nasprotju s trditvijo, ki jo je Talacre podala v zvezi z obdavčitvijo dobave opremljene prikolic, so Commissioners uporabili ničelno stopnjo samo za same prikolic in splošno stopnjo DDV za njihovo notranjo opremo.

10 To so utemeljili s tem, da VAT Act izrecno izključuje ničelno stopnjo za navedeno opremo.

11 V skladu z opombo v Prilogi k 8 VAT Act se skupina 9 ne nanaša niti na „druge premišnine kot tiste, navedene v skupini 5, točka 3,“ niti na „opremo, povezano z bivanjem v prikolicah ali v bivalnem domu“. Na podlagi člena 96 VAT Act bi bilo treba Prilogo 8 razlagati v skladu s to opombo.

12 VAT and Duties Tribunal in High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, sta zavrnili tožbo, ki jo je Talacre vložila zoper odločbo Commissioners. Po mnenju teh dveh sodišč dejstvo, da sta prikolica in njena notranja oprema predmet enotne dobave, ne pomeni, da bi morala biti celotna cena obdavčena z ničelno stopnjo. Talacre je vložila pritožbo na predložitveno sodišče.

13 V teh okoliščinah je Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Kadar je država članica v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive Sveta (77/388/EGS) in na podlagi nacionalne zakonodaje izvajala pravico do odstopanja, tako da je določila ničelno stopnjo za dobavo določenega blaga, vendar pa v isti zakonodaji izključila določeno blago iz področja uporabe ničelne stopnje (izključeno blago), ali dejstvo, da gre za enotno dobavo blaga (skupaj z izključenim blagom), preprečuje državi članici, da bi obračunala DDV na dobavo izključenega blaga po splošni stopnji?“

Vprašanje za predhodno odločanje

14 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali dejstvo, da je določeno blago predmet enotne dobave, ki po eni strani vključuje glavno blago, ki je v skladu z zakonodajo države članice predmet oprostitve z vračilom plačanega davka v smislu člena 28(2)(a) Šeste direktive, in po drugi strani blago, ki ga navedena zakonodaja izključuje iz področja uporabe te oprostitve, preprečuje zadevni državi članici, da obračuna DDV na dobavo tega izključenega blaga po splošni stopnji.

15 Po mnenju Talacre je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno. Trdi, da naj država članica v nobenem primeru ne bi mogla obdavčiti enotne dobave po različnih davčnih stopnjah. V zvezi s tem je navedla sodbe z dne 13. julija 1989 v zadevi Henriksen, 173/88, Recueil, str. 2763; z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, in z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback, C-34/99, Recueil, str. I-3833.

16 Vlada Združenega kraljestva in Komisija Evropskih skupnosti izpodbijata to trditev. Opozarjata, da je v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, uporabljena stopnja DDV povezana z uvedbo nacionalnega odstopanja, ki ga lahko država članica v skladu s členom 28 Šeste direktive sprejme pod določenimi pogoji. Ker bi moralo v skladu z enim teh pogojev odstopanje veljati 1. januarja 1991, naj se ta oprostitve z vračilom plačanega davka ne bi raztezala preko tega, kar je izrecno določeno z nacionalno zakonodajo.

17 V zvezi s tem je treba takoj ugotoviti, da s tem, ko dovoljuje državam članicam, da uporabijo oprostitve z vračilom plačanega davka, člen 28(2) Šeste direktive predvideva odstopanje od člena 12(3) te direktive, ki ureja splošno stopnjo DDV.

18 Iz besedila člena 28(2)(a) Šeste direktive izhaja, da je uporaba oprostitve z vračilom plačanega davka odvisna od več pogojev. Te oprostitve morajo veljati 1. januarja 1991. Poleg tega morajo biti združljive z zakonodajo Skupnosti in izpolnjevati pogoje iz člena 17, zadnja alineja, Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967, o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost

(UL 1967, 71, str. 1303), ki je bila razveljavljena, v skladu s katerimi se oprostitve z vračilom plačnega davka uvedejo samo zaradi natančno opredeljenih socialnih razlogov in v korist končnih potrošnikov.

19 V tej zadevi je nesporno, da so navedeni pogoji izpolnjeni, če v skladu z VAT Act za prikolice, ki jih dobavlja Talacre, velja oprostitve z vračilom plačnega davka. Obstaja pa predvsem soglasje, da je ničelna stopnja veljala 1. januarja 1991 in da je bila uvedena iz socialnih razlogov.

20 Ugotovljeno je tudi, da določeno blago, ki je bilo dobavljeno s prikolicami, VAT Act izrecno izključuje iz oprostitve z vračilom plačnega davka. Torej za to blago pogoji, navedeni v členu 28(2)(a) Šeste direktive in predvsem tisti, v skladu s katerim se lahko ohranijo samo oprostitve, ki so se uporabljale 1. januarja 1991, niso izpolnjeni.

21 Oprostitve z vračilom plačnega davka za to blago bi tako razširila področje uporabe oprostitve, predvidene za dobavo samih prikolic. To bi imelo za posledico, da bi bilo blago, izrecno izključeno iz oprostitve z nacionalno zakonodajo, kljub temu oproščeno na podlagi člena 28(2)(a) Šeste direktive.

22 Ugotoviti je treba, da je taka razlaga člena 28(2)(a) Šeste direktive v nasprotju z besedilom in ciljem te določbe, v skladu s katerima je obseg odstopanja, predviden z zadnjim, omejen na to, kar je bilo izrecno predvideno z nacionalno zakonodajo 1. januarja 1991. Kot je generalna pravobranilka poudarila v točkah 15 in 16 sklepnih predlogov, je člen 28(2)(a) Šeste direktive primerljiv s klavzulo „stand still“, katere namen je izogniti se težkim socialnim položajem, ki bi lahko bili posledica ukinitve prednosti, ki jih je predvidel nacionalni zakonodajalec, Šesta direktiva pa jih ni povzela. Glede na ta namen je za določitev obsega storitev, za katere Šesta direktiva dovoljuje ohranitev oprostitve med prehodnim obdobjem, odločilna vsebina nacionalnih predpisov, ki so bili v veljavi 1. januarja 1991.

23 Poleg tega je treba, kot je Sodišče večkrat poudarilo, določbe Šeste direktive, ki določajo odstopanja od splošnega načela, v skladu s katerim se DDV obračuna za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, razlagati ozko (glej v tem smislu sodbe z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 34; z dne 8. maja 2003 v zadevi Komisija proti Franciji, C-384/01, Recueil, str. I-4395, točka 28; z dne 1. decembra 2005 v združenih zadevah Ygeia, C-394/04 in C-395/04, še neobjavljena v ZOdl., točki 15 in 16, in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 21). Iz tega razloga lahko oprostitve z vračilom plačnega davka določene v členu 28(2)(a) Šeste direktive, zajemajo tudi blago, ki ga je nacionalni zakonodajalec 1. januarja 1991 izključil iz takih oprostitvev.

24 Dejstvo, da bi se lahko dobava prikolic in njene notranje opreme opredelila kot enotna, ne bi smelo ovreči tega zaključka. Sodna praksa o obdavčitvi enotnih dobav, ki jo navaja Talacre in je omenjena v točki 15 te sodbe, se ne nanaša na oprostitve z vračilom plačnega davka, določene v členu 28 Šeste direktive. Čeprav iz navedene sodne prakse brez dvoma izhaja, da je enotna dobava napoloma predmet ene same stopnje DDV, ta ne nasprotuje ločeni obdavčitvi določenih delov te dobave, če se samo s tako obdavčitvijo izpolnijo pogoji, ki jih predvideva člen 28(2)(a) Šeste direktive za uporabo oprostitvev z vračilom plačnega davka.

25 Kot je generalna pravobranilka pravilno poudarila v točkah od 38 do 40 sklepnih predlogov, pri čemer se je sklicevala na točko 27 zgoraj navedene sodbe CPP, v zvezi s tem ni absolutnega pravila glede določitve obsega storitve z vidika DDV in je treba torej za določitev obsega storitve upoštevati vse okoliščine, skupaj s posameznim pravnim kontekstom. Glede na besedilo in cilj člena 28(2)(a) Šeste direktive, kot sta omenjena zgoraj, se nacionalno oprostitve, dovoljena na

podlagi tega ?lena, lahko uporabi samo pod pogojem, da je veljala 1. januarja 1991 ter da je bila po mnenju zadevne države ?lanice potrebna iz socialnih razlogov in v korist kon?nih potrošnikov. V tej zadevi je Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske ugotovilo, da je treba z ni?elno stopnjo obdav?iti zgolj dobavo samih prikolic. Menilo je, da bi bilo neutemeljeno uporabiti to stopnjo tudi za dobavo njihove notranje opreme.

26 Kon?no, ni mogo?e skleniti, da je lo?ena obdav?itev dolo?enih delov dobave opremljenih prikolic povzro?ila nepremostljive težave, ki bi lahko vplivale na pravilno delovanje sistema DDV (glej po analogiji sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi *Centralan Property, C-63/04*, ZOdl., str. I-11087, to?ki 79 in 80).

27 Ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da dejstvo, da je dolo?eno blago predmet enotne dobave, ki po eni strani zajema glavno blago, ki je v skladu z zakonodajo države ?lanice predmet oprostitve z vra?ilom pla?anega davka v smislu ?lena 28(2)(a) Šeste direktive, in po drugi strani blago, ki je z navedeno zakonodajo izklju?eno iz podro?ja uporabe te oprostitve, ne prepre?uje zadevni državi ?lanici, da bi obra?unala DDV na dobavo tega izklju?enega blaga po splošni stopnji.

Stroški

28 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

Dejstvo, da je dolo?eno blago predmet ene same dobave, ki po eni strani zajema glavno blago, ki je v skladu z zakonodajo države ?lanice predmet oprostitve z vra?ilom pla?anega davka v smislu ?lena 28(2)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/77/EGS z dne 19. oktobra 1992 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS (približevanje stopenj DDV), in po drugi strani blago, ki je z navedeno zakonodajo izklju?eno iz podro?ja uporabe te oprostitve, ne prepre?uje zadevni državi ?lanici, da bi obra?unala DDV na dobavo tega izklju?enega blaga po splošni stopnji.

Podpisi

* Jezik postopka: angleš?ina.