

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 6 lipca 2006 r. *

W sprawie C-251/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 21 lipca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 czerwca 2005 r., w postępowaniu:

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešić (sprawozdawca)
i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 kwietnia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Talacre Beach Caravan Sales Ltd przez R. Cordara, QC, A. Hitchmough'a, barrister, i B. Gorena, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. White i T. Harris, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Andersona, QC,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 maja 2006 r.,

wyduje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni artykułu 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie

harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG (zbliżanie stawek VAT) (Dz.U. L 316, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania, w którym spółka Talacre Beach Caravan Sales Ltd (zwana dalej „Talacre”) wystąpiła przeciwko Commissioners of Customs and Excise (zwanemu dalej „Commissioners”), właściwemu w sprawach poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) w Zjednoczonym Królestwie, żądając zastosowania zwolnienia dającego prawo do zwrotu zapłaconego podatku.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 3 Talacre prowadzi pola kempingowe dla przyczep kempingowych. Jego dochody pochodzą w szczególności ze sprzedaży wyposażonych przyczep kempingowych, z wynajmowania miejsc parkingowych i udostępniania instalacji do korzystania właścicielom przyczep kempingowych.
- 4 Karawany sprzedawane przez Talacre wyposażone są w łazienkę, wykładzinę podłogową, karnisz do zawieszania firanek, firanki, szafkę kuchenną, wyposażoną kuchnię, ławę, stół, krzesła, taborety, stolik, lustro, szafę, łóżko i materac.

- 5 Faktury wystawiane przez producenta tych przyczep na rzecz Talacre wykazywały oddzielnie cenę przyczepy bez VAT, jak również cenę wyposażenia powiększoną o zwykłą stawkę VAT.
- 6 Niemniej jednak Talacre uważa, iż sprzedaż przyczepy wraz z jej wyposażeniem stanowi jedną i niepodzielną dostawę, która powinna podlegać jednej stawce podatku VAT, to znaczy tej, która znajduje zastosowanie do części głównej, czyli do przyczepy. Jedyną stawką podatku, która miałaby być zastosowana w niniejszym wypadku, byłaby stawka zerowa, ponieważ takiego rodzaju przyczepy dostarczane przez Talacre są objęte tą stawką na podstawie właściwego ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa.
- 7 W rzeczywistości bowiem art. 30 ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej (Value Added Tax Act zwanej dalej „VAT Act”) stanowi, że „[...] dostawa towarów lub świadczenie usług podlega stawce zerowej [...] wówczas, gdy dotyczą one towarów lub usług w danym czasie wymienionych w załączniku 8 [...]”. W rzeczonym załączniku 8, w grupie 9 znajdują się „Przyczepy kempingowe przekraczające granice dopuszczalnego w danym czasie do ruchu drogowego rozmiaru przyczep przeznaczonych do ciągnięcia przez pojazd silnikowy o masie bez ładunku niższej niż 2,030 kilogramy”.
- 8 Nie została zakwestionowana możliwość zrównania rzeczonej stawki zerowej ze zwolnieniem połączonym ze zwrotem podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy, który stanowi:

"2. Nie naruszając art. 12 ust. 3, podczas okresu przejściowego wskazanego w art. 28 stosuje się następujące przepisy:

- a) Zwolnienia, na podstawie których zwracane są podatki zapłacone w poprzedniej fazie i obniżone stawki niższe niż stawka minimalna ustanowiona w art. 12 ust. 3, w odniesieniu do obniżonych stawek, obowiązujące w dniu 1 stycznia 1991 r. i zgodne z prawem wspólnotowym, jak również spełniające warunki określone w ostatnim akapicie art. 17 drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r., mogą zostać utrzymane w mocy.

[...]"

- 9 W przeciwieństwie do tezy podtrzymywanej przez Talacre odnośnie do dostawy wyposażonej przyczepy kempingowej, Commissioners zastosował stawkę zerową jedynie do samych przyczep kempingowych i stawkę zwykłą TVA do wyposażenia wnętrza tych przyczep.
- 10 W tym względzie oparł się na okoliczności, iż VAT Act w sposób wyraźny wyklucza możliwość zastosowania do tego wyposażenia stawki zerowej.
- 11 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z uwagą do załącznika 8 VAT Act, grupy 9, grupa ta nie obejmuje ani „usuwalnych części składowych innych, niż wymienione w grupie 5 pkt 3”, ani też „wyposażenia związanego z mieszkaniem w przyczepie kempingowej lub łodzi”. Zgodnie z art. 96 VAT Act, załącznik 8 powinien być interpretowany zgodnie z tą uwagą.
- 12 Odwołanie wniesione przez Talacre od decyzji Commissioners zostało oddalone przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Zdaniem tego sądu okoliczność, iż przyczepa kempingowa i jej wyposażenie stanowią przedmiot

jednej dostawy, nie oznacza, że ogólna ich cena powinna podlegać stawce zerowej. Talcare wniósł odwołanie do sądu odsyłającego.

- 13 W takich właśnie okolicznościach Cour of Appeal (England & Wales) (Civil Division) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

«Czy w sytuacji, gdy na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy] w swoim ustawodawstwie krajowym państwo członkowskie korzysta z prawa odstępstwa w celu zastosowania stawki zerowej do dostawy określonych towarów, wyłączając jednak jednocześnie w tej samej ustawie określone towary spod zakresu zastosowania stawki zerowej („towary wyłączone”), okoliczność, iż miała miejsce tylko jedna dostawa towarów (obejmująca także towary wyłączone), stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie opodatkowały zwykłą stawką podatku VAT dostawę towarów wyłączonych?»

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 14 Przez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia tego, czy okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy oraz z drugiej strony obejmuje towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej.

- 15 Zdaniem Talacre na to pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Twierdzi on, że państwo członkowskie w żadnym wypadku nie może poddawać jednej dostawy towarów różnym stawkom podatku. W tym zakresie powołuje się na wyroki z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. str. 2763; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973 oraz z 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. str. I-3833.
- 16 Rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Wspólnot Europejskich nie zgadzają się z tą argumentacją. Zwracają uwagę na to, że w okolicznościach takich, jak okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, stosowana stawka podatku VAT jest związana z ustanowieniem odstępstwa krajowego, do przyjęcia którego państwo członkowskie jest uprawnione pod określonymi warunkami na podstawie art. 28 szóstej dyrektywy. Zważywszy na to, że zgodnie z jednym z tych warunków odstępstwo to powinno być w mocy w dniu 1 stycznia 1991 r., zwolnienie, na podstawie którego zwraca się zapłacony podatek, nie może wykraczać poza to, co zostało wyraźnie przewidziane przez ustawodawstwo krajowe.
- 17 W tym względzie w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że upoważniając państwa członkowskie do zastosowania zwolnienia z prawem do zwrotu zapłaconego podatku, art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanowił wyjątek od art. 12 ust. 3 tej dyrektywy, który reguluje zwykłą stawkę VAT.
- 18 Następnie, z brzmienia art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że stosowanie zwolnienia dającego prawo do zwrotu zapłaconego podatku uzależnione zostało od spełnienia kilku warunków. Otóż, zwolnienia te powinny obowiązywać w dniu 1 stycznia 1991 r. Ponadto powinny być one zgodne z prawem wspólnotowym i spełniać warunki przewidziane w ostatnim akapicie art. 17 drugiej uchylonej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych — struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, 71, str. 1303), w myśl których zwolnienie dające prawo do zwrotu zapłaconego podatku mogło być ustanowione jedynie z wyraźnie określonych względów interesu społecznego i na korzyść konsumenta końcowego.

- 19 W niniejszej sprawie nie zaprzeczono temu, że warunki te zostały spełnione, aby VAT Act zwolnił, dając prawo do zwrotu zapłaconego podatku, przyczepy kempingowe takiego rodzaju jak przyczepy dostarczane przez Talacre. W szczególności przyznaje się, iż stawka zerowa obowiązywała w dniu 1 stycznia 1991 r. i została wprowadzona ze względów interesu społecznego.
- 20 Oczywistym jest również i to, że określone towary dostarczane wraz z przyczepami zostały wyraźnie wyłączone przez VAT Act z zakresu zwolnienia dającego prawo do zwrotu zapłaconego podatku. Wynika z tego, że w odniesieniu do tychże towarów, warunki ustanowione w art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie zostały spełnione, w szczególności zaś warunek, na podstawie którego jedynie zwolnienia obowiązujące w dniu 1 stycznia 1991 r. mogą zostać utrzymane w mocy.
- 21 Tym samym zwolnienie połączone ze zwrotem zapłaconego podatku tych towarów stanowiłoby poszerzenie zakresu zastosowania zwolnienia przewidzianego dla dostawy samej przyczepy kempingowej. Skutkowałoby to tym, że towary wyraźnie wyłączone z zakresu zwolnienia przez ustawodawstwo krajowe byłyby jednak zwolnione na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.
- 22 Należy stwierdzić, że taka wykładnia art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy jest sprzeczna z literalnym brzmieniem i celem tego przepisu, zgodnie z którymi zakres odstępstwa przewidzianego w tym przepisie jest ograniczony do tego, co było wyraźnie przewidziane przez ustawodawstwo w dniu 1 stycznia 1991 r. Zgodnie z tym, co stwierdził rzecznik generalny w pkt 15 i 16 swojej opinii, art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy może być zrównany z klauzulą „stand still”, zmierzającą do uniknięcia trudnych sytuacji społecznych mogących wyniknąć ze zniesienia korzyści, które zostały przewidziane przez ustawodawcę krajowego, ale nie zostały przejęte przez szóstą dyrektywę. W świetle tego celu, to treść ustawodawstwa krajowego obowiązującego w dniu 1 stycznia 1991 r. ma decydujące znaczenie przy określaniu zakresu świadczeń, w stosunku do których dyrektywa w okresie przejściowym zezwala na utrzymanie zwolnienia.

- 23 Ponadto, zgodnie z tym, co Trybunał wielokrotnie podkreślał, przepisy szóstej dyrektywy ustanawiające odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług, podlegają wykładni zawężającej (zob. w tym kierunku wyroki z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 *Madgett i Baldwin*, Rec. str. I-6229, pkt 34; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. str. I-4395, pkt 28; z dnia 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 *Ygeia*, Zb.Orz. str. I-10373, pkt 15 i 16, jak również wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 *Jyske Finans*, Zb.Orz. str. I-10683, pkt 21). Z tego też powodu także zwolnienia dające prawo do zwrotu zapłaconego podatku przewidziane w art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie powinny być rozciągane na towary, które w dniu 1 stycznia 1991 r. były wyłączone spod takiego zwolnienia przez ustawodawcę krajowego.
- 24 Okoliczność, iż dostawę przyczepy kempingowej i jej wyposażenia można zaklasyfikować jako jedną dostawę, nie jest w stanie podważyć tego wniosku. Orzecznictwo dotyczące opodatkowania jednej dostawy, powołane przez *Talacre* i wskazane w pkt 15 niniejszego wyroku, nie dotyczy zwolnień dających prawo do zwrotu zapłaconego podatku, o których mowa w art. 28 szóstej dyrektywy. Pomimo, iż faktycznie z orzecznictwa tego wynika, iż jedna dostawa co do zasady podlega jednej stawce podatku VAT, to jednak nie sprzeciwia się ono oddzielnemu opodatkowaniu określonych składników tej dostawy, o ile tylko takie opodatkowanie będzie zgodne z warunkami, od których art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy uzależnia zastosowanie zwolnień dających prawo do zwrotu zapłaconego podatku.
- 25 W tym względzie, tak jak to słusznie zauważyła pani rzecznik generalna w pkt 38–40 swojej opinii powołując się na pkt 27 ww. wyroku w sprawie CPP, brak jest bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia VAT, a co za tym idzie w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, włączywszy w to szczególnie kontekst prawny. Otóż, zgodnie z przypomnianym powyżej brzmieniem i celem art. 28 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy, dozwolone tym artykułem zwolnienie może być stosowane jedynie pod warunkiem, iż obowiązywało w dniu 1 stycznia 1991 r. i było konieczne, zdaniem danego państwa członkowskiego, ze względów interesu społecznego oraz nastąpiło z korzyścią dla konsumenta. W niniejszej sprawie Zjednoczone Królestwo

Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej stwierdziło, że należy opodatkować stawką zerową jedynie dostawę samych przyczep kempingowych. Nie uznało, że uzasadnione byłoby zastosowanie tej stawki również do dostawy wyposażenia wnętrza tej przyczepy kempingowej.

- 26 Wreszcie nic nie stoi na przeszkodzie w stwierdzeniu, iż oddzielne opodatkowanie określonych składników dostawy wyposażonych przyczep kempingowych stanowi niemożliwe do przezwyciężenia trudności mogące mieć negatywny wpływ na prawidłowe funkcjonowanie systemu podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. str. I-11087, pkt 79 i 80).
- 27 Z uwagi na powyższe rozważania na skierowane pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej.

W przedmiocie kosztów

- 28 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych—wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG (zblizanie stawek VAT), oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało podatek VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej.

Podpisy