

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

6. července 2006*

Ve věci C-251/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené království) ze dne 21. července 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 14. června 2005, v řízení

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (zpravodaj)
a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. dubna 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Talacre Beach Caravan Sales Ltd R. Cordarou, QC, A. Hitchmoughem, barrister, a B. Gorenem, solicitor,
- za vládu Spojeného království C. White a T. Harris, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s R. Andersonem, QC,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 4. května 2006,

vydává tento

Rozsudek

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů

členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH) (Úř. věst. L 316, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 202, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Talacre Beach Caravan Sales Ltd (dále jen „Talacre“) a Commissioners of Customs and Excise (dále jen „Commissioners“), orgánem příslušným pro výběr daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve Spojeném království ve věci uplatnění osvobození od daně s vrácením odvedené daně.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 3 Talacre provozuje rekreační parky pro obytné karavany ve Spojeném království. Její příjmy pocházejí zejména z prodeje vybavených obytných karavanů, pronájmu stání a zpřístupnění zařízení majitelům obytných karavanů.
- 4 Vybavené obytné karavany, které Talacre prodává, obvykle obsahují koupelny, položené podlahy, kovové tyče na záclony, záclony, vestavěné skříně, vybavené kuchyňky, lavice, jídelní stoly, křesla, stoličky, odkládací stolky, zrcadla, skříně, postele a matrace.

- 5 Faktury, které pro Talacre vystavuje výrobce uvedených obytných karavanů, uvádějí samostatně cenu karavanů bez DPH, jakož i cenu vnitřního vybavení zvýšenou o běžnou sazbu DPH.
- 6 Talacre má nicméně za to, že prodej obytného karavanu a jeho vnitřního vybavení představuje jediné a nerozdělitelné dodání, které je tak třeba zdanit jedinou daňovou sazbou, a to sazbou použitelnou na hlavní věc, tedy samotný obytný karavan. Jedinou sazbou daně použitelnou v projednávaném případě je podle Talacre sazba nulová, jelikož zdanění obytných karavanů, které Talacre dodává, podléhá takové sazbě na základě právních předpisů platných ve Spojeném království.
- 7 Článek 30 zákona o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act, dále jen „VAT Act“) totiž stanoví, že „[...] dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhá zdanění nulovou sazbou daně [...], pokud se vztahuje na zboží nebo služby uvedené v příloze 8 [...]“. V uvedené příloze 8 skupině 9 jsou uvedeny „obytné karavany, jejichž průjezdný profil přesahuje povolené rozměry pro provoz přípojných vozidel tažených motorovým vozidlem, jehož pohotovostní hmotnost nepřesahuje 2030 kilogramů, na pozemních komunikacích“.
- 8 Není zpochybňováno, že uvedená nulová sazba je srovnatelná s osvobozením od daně s vrácením odvedené daně ve smyslu čl. 28 odst. 2 šesté směrnice, který stanoví:

„2. Bez ohledu na čl. 12 odst. 3 se během přechodného období podle článku 281 použijí tato ustanovení.

- a) V oblasti snížených sazeb mohou být zachována osvobození od daně s vrácením daně odvedené na předchozím stupni nebo snížené sazby nižší než minimální sazba stanovená v čl. 12 odst. 3, které byly v platnosti k 1. lednu 1991 a které jsou v souladu s právem Společenství a splňují podmínky uvedené v poslední odrážce článku 17 druhé směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967.

[...]"

- 9 Na rozdíl od tvrzení Talacre, pokud jde o zdanění dodání vybaveného obytného karavanu, Commissioners použil nulovou sazbu pouze na samotné obytné karavany a na jejich vnitřní vybavení pak běžnou sazbu DPH.
- 10 V této souvislosti vycházel ze skutečnosti, že VAT Act uvedené vybavení z nulové sazby výslovně vylučuje.
- 11 Podle poznámky v příloze 8 VAT Act totiž skupina 9 této přílohy nezahrnuje „movitý majetek neuvedený ve skupině 5 bodu 3“ ani „vybavení související s bydlením v obytném karavanu nebo nákladním říčním člunu“. Podle článku 96 VAT Act musí být výklad přílohy 8 v souladu s uvedenou poznámkou.
- 12 Žalobu, kterou Talacre podala proti rozhodnutí Commissioners, zamítl VAT and Duties Tribunal i High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Podle těchto soudů nelze ze skutečnosti, že obytný karavan a jeho vnitřní vybavení

jsou předmětem jediného dodání, vyvodit závěr, že jejich celková cena musí podléhat nulové sazbě. Talacre se odvolala k předkládajícímu soudu.

- 13 Za těchto okolností se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Jestliže členský stát prostřednictvím svých vnitrostátních právních předpisů využil podle čl. 28 odst. 2 písm. a) [šesté směrnice] svého práva na výjimku za účelem uplatnění nulové sazby na dodání určitého zboží, ale ve stejných právních předpisech vyloučil určité zboží z působnosti nulové daňové sazby (vyloučené zboží), brání skutečnost, že došlo pouze k jedinému dodání zboží (včetně vyloučeného zboží), členskému státu v tom, aby zdaňoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou daně z přidané hodnoty?“

K předběžné otázce

- 14 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda skutečnost, že je určité zboží předmětem jediného dodání zahrnujícího jednak věc hlavní, která podle právních předpisů členského státu podléhá osvobození od daně s vrácením odvedené daně ve smyslu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, a jednak zboží, které tyto předpisy vylučují z působnosti uvedeného osvobození, brání dotyčnému členskému státu v tom, aby zdaňoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou DPH.

- 15 Podle Talacre je na tuto otázku třeba odpovědět kladně. Talacre uplatňuje, že členský stát v žádném případě nesmí jediné dodání zdaňovat různými sazbami daně. V této souvislosti se odvolává na rozsudky ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, Recueil, s. 2763; ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973; a ze dne 15. května 2001, Primback, C-34/99, Recueil, s. I-3833.
- 16 Vláda Spojeného království a Komise Evropských společenství tuto argumentaci zpochybňují. Poznamenávají, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, souvisí použitá sazba DPH se zavedením vnitrostátní výjimky, kterou je členský stát oprávněn za určitých podmínek přijmout na základě článku 28 šesté směrnice. Jelikož podle jedné z těchto podmínek musela být tato výjimka v platnosti k 1. lednu 1991, nemůže osvobození od daně s vrácením odvedené daně překračovat meze výslovně stanovené vnitrostátními právními předpisy.
- 17 V tomto ohledu je třeba hned na úvod konstatovat, že čl. 28 odst. 2 šesté směrnice tím, že členským státům umožňuje používat osvobození od daně s vrácením odvedené daně, stanoví výjimku z čl. 12 odst. 3 téže směrnice upravujícího běžnou sazbu DPH.
- 18 Ze znění čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice dále vyplývá, že použití osvobození od daně s vrácením odvedené daně podléhá několika podmínkám. Tato osvobození od daně musí být v platnosti k 1. lednu 1991. Krom toho musí být v souladu s právními předpisy Společenství a odpovídat podmínkám stanoveným v poslední odrážce článku 17 již zrušené druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), podle nichž lze osvobození od daně s vrácením odvedené daně zavést pouze z přesně vymezených důvodů společenského zájmu a ve prospěch konečného spotřebitele.

- 19 V projednávaném případě není zpochybňováno, že pokud VAT Act osvobozuje typ obytných karavanů, který dodává Talacre, od daně s vrácením odvedené daně, uvedené podmínky jsou splněny. Je zejména nesporné, že nulová sazba byla k 1. lednu 1991 v platnosti a že byla zavedena z důvodů společenského zájmu.
- 20 Rovněž je nesporné, že určité zboží dodávané s obytnými karavany VAT Act výslovně vylučuje z režimu osvobození od daně s vrácením odvedené daně. Z toho vyplývá, že pokud jde o toto zboží, podmínky stanovené v čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, a zejména podmínka, podle níž mohou být zachována pouze osvobození od daně s vrácením odvedené daně v platnosti k 1. lednu 1991, splněny nejsou.
- 21 Z toho plyne, že osvobození uvedeného zboží od daně s vrácením odvedené daně by bylo rozšířením působnosti osvobození stanoveného pro dodání samotných obytných karavanů. To by mělo za následek, že zboží, které vnitrostátní právní předpisy z osvobození výslovně vylučují, by přesto bylo osvobozeno na základě čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.
- 22 Je třeba konstatovat, že takový výklad ustanovení čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice naráží na jeho znění i cíl, podle nichž působnost výjimky, kterou stanoví, je omezena na to, co výslovně stanovily vnitrostátní právní předpisy k 1. lednu 1991. Jak uvedla generální advokátka v bodech 15 a 16 svého stanoviska, čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice lze přirovnat k doložce „*stand still*“, jejímž cílem je zabránit sociálním znevýhodněním, která mohou být důsledkem zrušení výhod stanovených vnitrostátním zákonodárcem, nikoli však v šesté směrnici. S ohledem na tento účel je pro určení rozsahu plnění, jejichž osvobození od daně umožňuje šestá směrnice po přechodnou dobu zachovat, rozhodný obsah vnitrostátních právních úprav v platnosti k 1. lednu 1991.

- 23 Krom toho, jak Soudní dvůr několikrát zdůraznil, ustanovení šesté směrnice, která stanoví výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého dodání zboží nebo poskytnutí služby za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani, je třeba vykládat striktně (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 34; ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie, C-384/01, Recueil, s. I-4395, bod 28; ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. I-10373, body 15 a 16, jakož i ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. I-10683, bod 21). I z tohoto důvodu nelze osvobození od daně s vrácením odvedené daně stanovená v čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vztáhnout na zboží, které vnitrostátní zákonodárce k 1. lednu 1991 z působnosti takového osvobození vylučoval.
- 24 Skutečnost, že dodání obytného karavanu a jeho vnitřního vybavení lze kvalifikovat jako jediné dodání, nemůže tento závěr vyvrátit. Judikatura týkající se zdaňování jediných dodání, na kterou odkazuje Talacre a která je uvedena v bodě 15 tohoto rozsudku, se nevztahuje na osvobození od daně s vrácením odvedené daně stanovená článkem 28 šesté směrnice. Jestliže z uvedené judikatury vyplývá, že jediné dodání v zásadě podléhá jediné sazbě DPH, nebrání oddělenému zdaňování některých prvků tohoto dodání, pokud jediné takové zdanění splňuje podmínky, jejichž splněním ustanovení čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice podmiňuje osvobození od daně s vrácením odvedené daně.
- 25 V této souvislosti, jak správně uvedla generální advokátka v bodech 38 až 40 svého stanoviska s odkazem na bod 27 výše uvedeného rozsudku CPP, neexistuje absolutní pravidlo ohledně určení rozsahu plnění z hlediska DPH, a při určování rozsahu plnění je proto třeba zohledňovat veškeré okolnosti, včetně konkrétního právního kontextu. S ohledem na výše připomenuté znění a cíl ustanovení čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice lze přitom vnitrostátní osvobození od daně povolené na základě uvedeného článku použít pouze za podmínky, že bylo v platnosti k 1. lednu 1991 a že podle dotyčného členského státu bylo nezbytné z důvodů společenského zájmu a ve prospěch konečného spotřebitele. V projednávaném případě Spojené

království Velké Británie a Severního Irska konstatovalo, že zdanění nulovou sazbou bylo namísto pouze v případě dodání samotných obytných karavanů. Nepovažovalo za odůvodněné, aby zdanění touto sazbou podléhalo rovněž dodání vnitřního vybavení uvedených obytných karavanů.

- 26 Konečně, nic neumožňuje dojít k závěru, že by oddělené zdanění některých prvků dodání vybavených obytných karavanů způsobilo nepřekonatelné obtíže, jimiž by mohlo být dotčeno řádné fungování režimu DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Sb. rozh. I-11087, body 79 a 80).
- 27 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že skutečnost, že je určité zboží předmětem jediného dodání zahrnujícího jednak věc hlavní, která podle právních předpisů členského státu podléhá osvobození od daně s vrácením odvedené daně ve smyslu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, a jednak zboží, které tyto předpisy vylučují z působnosti uvedeného osvobození, nebrání dotčenému členskému státu v tom, aby zdaňoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou DPH.

K nákladům řízení

- 28 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Skutečnost, že je určité zboží předmětem jediného dodání zahrnujícího jednak věc hlavní, která podle právních předpisů členského státu podléhá osvobození od daně s vrácením odvedené daně ve smyslu čl. 28 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty; jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH), a jednak zboží, které tyto předpisy vylučují z působnosti uvedeného osvobození, nebrání dotyčnému členskému státu v tom, aby zdaňoval dodání vyloučeného zboží běžnou sazbou daně z přidané hodnoty.

Podpisy.