



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 18 stycznia 2018 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 77/388/EWG –
Artykuł 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci – Obniżona stawka VAT – Załącznik H, kategoria 7 –
Jedno świadczenie złożone z dwóch odrębnych elementów – Selektywne stosowanie obniżonej stawki
VAT do jednego z tych elementów – Wycieczka o nazwie „World of Ajax” – Zwiedzanie muzeum
AFC Ajax

W sprawie C-463/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów)
postanowieniem z dnia 12 sierpnia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 sierpnia 2016 r.,
w postępowaniu:

Stadion Amsterdam CV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: C. Vajda (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Stadion Amsterdam CV przez J.F. Kijftenbelta i T.J. Koka, działających w charakterze belastingadviseurs,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman i J. Langera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i G. Wilsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: niderlandzki.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 ust. 3 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. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. (Dz.U. 2001, L 22, s. 17 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 341) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Stadion Amsterdam CV a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niderlandy) w przedmiocie odmówienia przez tego ostatniego zastosowania przez stronę skarżącą w postępowaniu głównym obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (VAT) do działalności w zakresie oferowanych przez nią wycieczek.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym jest on regulowany przez szóstą dyrektywę.

- 4 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowił:

„Opodatkowaniu [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]”.

- 5 Zgodnie z art. 12 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy:

„Państwo członkowskie ustala standardową stopę [VAT] jako wartość procentową podstawy opodatkowania, jednakową dla dostawy towarów i świadczenia usług. W okresie między dniem 1 stycznia 2001 r. a dniem 31 grudnia 2005 r. ta wartość procentowa nie może być niższa niż 15%.

[...]

Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5%, i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H”.

- 6 Załącznik H do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i [świadczeń] usług, które mogą podlegać obniżonym stawkom VAT”, miał następujące brzmienie:

„Transponując wymienione poniżej kategorie odnoszące się do towarów do ustawodawstwa krajowego, państwa członkowskie mogą używać Nomenklatury scalonej w celu precyzyjnego określenia zakresu danej kategorii.

Kategoria	Wyszczególnienie
[...]	[...]
7	Wstęp na przedstawienia, do teatrów, cyrków, wesołych miasteczek, parków rozrywki, na koncerty, do muzeów, ogrodów zoologicznych, kin, na wystawy, na podobne wydarzenia kulturalne i do podobnych obiektów
[...]	[...]”.

Prawo niderlandzkie

- 7 Artykuł 9 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (Stb. 1968, nr 329), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”) stanowi:

„Podatek wynosi 21%.

2. W drodze wyjątku od ust. 1 podatek wynosi:

- a) 6% w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług wymienionych w tabeli I załączonej do niniejszej ustawy;

[...]”.

- 8 Tabela I załączona do ustawy o podatku obrotowym zawiera wykaz rodzajów dostaw towarów i świadczeń usług, do których stosuje się obniżoną stawkę przewidzianą w art. 9 ust. 2 lit. a) tej ustawy. Pozycja b.14 rzeczony tabeli stanowi:

„Wstęp:

[...]

- c) do publicznych muzeów lub zbiorów, włącznie ze ściśle z nimi związanymi dostawami towarów takich jak katalogi, zdjęcia i fotokopie;

[...]

- g) do wesołych miasteczek, placów zabaw i parków rozrywki oraz innych podobnych obiektów, których głównym i stałym przeznaczeniem jest rozrywka i dzienna rekreacja”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

- 9 Stadion Amsterdam jest spółką, która eksploatuje wielofunkcyjny kompleks budynków zwany Areną, składający się ze stadionu wraz z przynależącymi do niego obiektami. Muzeum klubu piłkarskiego AFC Ajax (zwanego dalej „AFC Ajaxem”) także znajduje się w tym kompleksie.
- 10 Stadion Amsterdam wynajmuje stadion osobom trzecim na potrzeby zorganizowania zawodów sportowych i, okazjonalnie, na potrzeby występów artystów. Ponadto oferuje on możliwość zwiedzenia Areny, w czasie gdy nie mają miejsca imprezy sportowe ani muzyczne, w ramach odpłatnych wycieczek zwanych „World of Ajax” składających się z oprowadzenia po stadionie i zwiedzania bez przewodnika

muzeum AFC Ajax. Podczas tych wycieczek uczestnicy w towarzystwie przewodnika, który przekazuje im informacje o AFC Ajax, stadionie i występach muzycznych, wchodzi na trybunę i na boisko piłkarskie oraz udają się do pokoju prasowego i centrum kontroli stadionu. Na koniec wycieczki uczestnicy mogą na własną rękę zwiedzić muzeum AFC Ajax. W rozpatrywanym w postępowaniu głównym okresie, czyli od 1 stycznia 2001 r. do 30 czerwca 2005 r., zwiedzenie rzeczzonego muzeum nie było możliwe bez wzięcia udziału w oprowadzaniu po stadionie.

- 11 Uznając, że wycieczka powinna zostać uznana za świadczenie w dziedzinie kultury objęte pozycją b.14 lit. c) tabeli I ustawy o podatku obrotowym lub za rekreację lub rozrywkę objęte pozycją b.14 lit. g) tej tabeli, Stadion Amsterdam zastosował przewidzianą w owej ustawie obniżoną stawkę VAT do obrotu uzyskanego z tego świadczenia.
- 12 W wyniku kontroli podatkowej inspektor organu podatkowego stwierdził, że świadczenie to powinno było podlegać podstawowej stawce VAT. W konsekwencji wydał on decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego za okresy od 1 stycznia 2001 r. do 30 czerwca 2002 r. i od 1 lipca 2002 r. do 30 czerwca 2005 r.
- 13 Stadion Amsterdam złożył odwołanie od tej decyzji do rechtbank Haarlem (sądu rejonowego w Haarlemie, Niderlandy). Na wyrok wydany przez ów sąd wniesiono skargę do Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie, Niderlandy). Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów), orzekając co do skargi kasacyjnej złożonej przez sekretarza stanu ds. finansów, wyrokiem z dnia 10 sierpnia 2012 r. uchylił wyrok wydany w postępowaniu w sprawie skargi i przekazał sprawę do rozpatrzenia do Gerechtshof te 's-Gravenhage (sądu apelacyjnego w Hadze, Niderlandy). W następstwie nowej skargi kasacyjnej przeciwko wyrokowi wydanemu w postępowaniu w sprawie skargi Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) uchylił, wyrokiem z dnia 14 listopada 2014 r., ten ostatni wyrok. Przekazał sprawę do rozpatrzenia do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch, Niderlandy), który to sąd wydał wyrok w dniu 16 lipca 2015 r.
- 14 W swoim wyroku Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) oparł się na ocenie, wynikającej również z wyroku Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie), zgodnie z którą wycieczka stanowi jedno świadczenie, które nie może zostać podzielone w celu zastosowania szczególnej stawki VAT do jednego ze składników tego świadczenia. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) orzekł zatem, że wpływy uzyskane z tytułu wycieczek powinny podlegać w całości podstawowej stawce VAT.
- 15 Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów), rozpatrujący skargę kasacyjną na wyrok Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch), wskazuje, iż z postępowania krajowego wynika, że rozpatrywane świadczenie usług składa się z dwóch elementów, czyli oprowadzania po stadionie oraz zwiedzania muzeum AFC Ajax, przy czym pierwszy element stanowi element główny, a drugi – element dodatkowy, a rzeczzone elementy tworzą zatem jedno świadczenie. W tym względzie sąd ów zauważa, że cenę należy uiszczyć za te dwa elementy i że w okresie, którego dotyczy zaskarżona przed nim decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, zwiedzający nie mogli zwiedzić samego tylko muzeum AFC Ajax.
- 16 Sąd ów ma wątpliwości, czy fakt, iż oprowadzenie po stadionie i zwiedzanie muzeum AFC Ajax są ze sobą tak ściśle związane, że dla celów VAT należy postrzegać je jako jedno świadczenie, oznacza, że w stosunku do tego świadczenia należy stosować tę samą stawkę VAT. Zdaniem tego sądu, o ile wykładnia ta wydaje się wynikać z orzecznictwa Trybunału, a w szczególności z wyroków z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), z dnia 11 lutego 2010 r., Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76), oraz z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), o tyle wykładnia dokonana przez Stadion Amsterdam, zgodnie z którą poszczególne składniki jednego świadczenia mogą w pewnych okolicznościach podlegać różnym stawkom VAT, mogłaby znaleźć

uzasadnienie w innych wyrokach Trybunału, w szczególności w wyrokach z dnia 6 lipca 2006 r., *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451), oraz z dnia 6 maja 2010 r., *Komisja/Francja* (C-94/09, EU:C:2010:253).

- 17 Sąd odsyłający nie wyklucza bowiem, że wyroki z dnia 6 lipca 2006 r., *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451), oraz z dnia 6 maja 2010 r., *Komisja/Francja* (C-94/09, EU:C:2010:253), mogą być interpretowane w ten sposób, że gdy możliwe jest wyodrębnienie określonego i swoistego elementu w ramach jednego świadczenia, do którego to elementu zastosowanie miałyby obniżona stawka VAT, gdyby element ten był świadczony odrębnie, tę obniżoną stawkę VAT stosuje się wówczas do tego ustalonego określonego i swoistego elementu świadczenia, z wyłączeniem pozostałych jego elementów. Seletywne stosowanie obniżonej stawki VAT do jednej tylko części jednego świadczenia podlegałoby niemniej przesłance, aby w ten sposób nie dochodziło do zakłócenia konkurencji pomiędzy świadczącymi usługi i aby nie prowadziło to do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT. Konkretnie należałoby upewnić się, że istnieje możliwość ustalenia ceny określonego i swoistego elementu jednego świadczenia i że cena ta odzwierciedla rzeczywistą wartość tego elementu, tak że wykluczona jest sytuacja, w której przypisywana rzeczonemu elementowi cena byłaby sztucznie zawyżana.
- 18 Sąd odsyłający wyjaśnia w tym względzie, że w przypadku gdyby należało oddzielić dwa elementy składające się na rozpatrywane świadczenie usługi, całkowita cena tego świadczenia wynosi 10 EUR na osobę, w tym 3,50 EUR odpowiadające cenie zwiedzania muzeum AFC Ajax.
- 19 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy świadczenie usługi, które dla celów poboru VAT stanowi jedno świadczenie, składa się z dwóch lub więcej określonych i swoistych elementów, dla których – gdyby były one świadczone odrębnie – obowiązywałyby różne stawki VAT, pobór VAT od tego złożonego świadczenia usług musi nastąpić w oparciu o różne stawki obowiązujące dla tych poszczególnych elementów, o ile wynagrodzenie za owe świadczenie usług może zostać podzielone w sposób prawidłowo odzwierciedlający stosunek pomiędzy owymi elementami?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 20 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, złożone z dwóch odrębnych elementów, jednego będącego głównym i drugiego dodatkowego, dla których to elementów – gdyby były one świadczone odrębnie – obowiązywałyby różne stawki VAT, należy opodatkować według stawek VAT mających zastosowanie do tych elementów, gdy można zidentyfikować cenę za każdy element składającą się na całkowitą cenę zapłaconą przez konsumenta w celu skorzystania z tego świadczenia.
- 21 Tytułem wstępu należy przypomnieć, iż z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy transakcja składa się z szeregu elementów i czynności, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, czy do celów VAT transakcja ta prowadzi do co najmniej dwóch odrębnych świadczeń lub jednego świadczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., *Bog i in.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 22 Trybunał stwierdził również, po pierwsze, że z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, iż każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, i po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Należy stwierdzić, że jedno świadczenie występuje wtedy, gdy co najmniej dwa elementy bądź co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny (wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., *Bog i in.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 10 listopada 2016 r., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 Poza tym mamy do czynienia z jednym świadczeniem, jeżeli jeden lub kilka elementów należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe elementy należy postrzegać jako świadczenie lub świadczenia dodatkowe, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uważać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyroki: z dnia 10 marca 2011 r., *Bog i in.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 10 listopada 2016 r., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W tym względzie Trybunał, odnosząc się do kwestii, czy dostęp do parku wodnego oferujący odwiedzającym nie tylko urządzenia umożliwiające podejmowanie aktywności sportowej, lecz także inne formy rozrywki lub wypoczynku, stanowi jedno świadczenie objęte zakresem art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, uznał, że fakt, iż park wodny oferuje tylko jeden rodzaj biletu wstępu uprawniający do korzystania ze wszystkich urządzeń, bez jakiegokolwiek rozróżnienia w zależności od rodzaju faktycznie używanych urządzeń, sposobu i czasu trwania ich używania przez okres ważności biletu wstępu, stanowi istotną wskazówkę na istnienie jednego świadczenia (wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 32).
- 25 W sprawie w postępowaniu głównym zgodne z orzecznictwem przywołanym w pkt 21–23 niniejszego wyroku są dokonana przez sąd odsyłający kwalifikacja wycieczki, która składa się z dwóch elementów wskazanych w pkt 15 niniejszego wyroku, jako jedno świadczenie oraz uznanie przez ten sąd, że zwiedzanie muzeum AFC Ajax stanowi element dodatkowy do rozpatrywanego oprowadzania po stadionie.
- 26 Co się tyczy kwestii, czy dwa elementy składające się na rzeczne jedno świadczenie, z których elementów jeden jest główny, a drugi dodatkowy, mogą podlegać odrębnym stawkom VAT, jakie miałyby zastosowanie do wskazanych elementów, gdyby elementy te były świadczone odrębnie, interpretowanie szóstej dyrektywy w ten sposób, że pozwalałaby ona na takie opodatkowanie, byłoby sprzeczne z orzecznictwem przytoczonym w pkt 21–23 niniejszego wyroku. Otóż, i jak przyznały Stadion Amsterdam, rząd niderlandzki i Komisja w ich uwagach na piśmie, z samego zakwalifikowania jako jedno świadczenie transakcji złożonej z szeregu elementów wynika, że owa transakcja podlega jednej i tej samej stawce VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r., *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 10 listopada 2016 r., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo). Pozostawiona państwu członkowskiemu możliwość objęcia poszczególnych elementów składających się na jedno świadczenie różnymi stawkami VAT mającymi zastosowanie do rzeczonych elementów prowadziłaby do sztucznego rozdzielenia tego świadczenia i mogłaby powodować pogorszenie funkcjonowania systemu VAT wbrew orzecznictwu wskazanemu w pkt 22 niniejszego wyroku.

- 27 Podobnie jest również nawet w sytuacji określonej przez sąd odsyłający, w której jest możliwe zidentyfikowanie cen odpowiadających każdemu z odrębnych elementów składających się na jedno świadczenie. Okoliczność, że taka identyfikacja jest możliwa lub że strony umawiają się co do tych cen, nie może bowiem uzasadniać odstąpienia od zasad wynikających z orzecznictwa przytoczonego w pkt 22 i 23 niniejszego wyroku.
- 28 Ponadto zasada neutralności podatkowej mogłaby zostać naruszona, skoro dwa jednolite świadczenia złożone z dwóch lub więcej odrębnych elementów, które są pod każdym względem podobne, mogłyby podlegać w takiej sytuacji odrębnym stawkom VAT mającym zastosowanie do wskazanych elementów, w zależności od tego, czy jest możliwe zidentyfikowanie ceny odpowiadającej tym poszczególnym elementom lub nie.
- 29 Należy także zbadać, czy w sytuacji, o której mowa w pytaniu prejudycjalnym, odstąpienie od zasad przypomnianych w pkt 21–23 niniejszego wyroku może zostać oparte na wyrokach z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), z dnia 8 maja 2003 r., Komisja/Francja (C-384/01, EU:C:2003:264), z dnia 6 lipca 2006 r., Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), oraz z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja (C-94/09, EU:C:2010:253), przywołanych przez sąd odsyłający w postanowieniu odsyłającym lub przez Stadion Amsterdam w uwagach przedstawionych przed Trybunałem.
- 30 W odniesieniu, po pierwsze, do wyroku z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), Trybunał uznał w pkt 29 wskazanego wyroku, że należy określić charakterystyczne cechy rozpatrywanej transakcji w celu ustalenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. Według Trybunału metoda taka uwzględnia podwójną okoliczność, przypomnianą zresztą w pkt 22 niniejszego wyroku, zgodnie z którą, po pierwsze, z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każde świadczenie usług należy co do zasady uznawać za odrębne i niezależne, a po drugie, że świadczenie złożone z jednej usługi w aspekcie gospodarczym nie powinno być sztucznie rozdzielane, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Dlatego też pkt 29 owego wyroku nie można rozumieć w ten sposób, że pozwala on na zastosowanie odrębnej stawki VAT do swoistego i określonego elementu jednego świadczenia. Przeciwnie, z rzeczonego punktu wynika, że zastosowanie takie prowadziłoby do sztucznego rozdzielenia jednego świadczenia.
- 31 W odniesieniu, po drugie, do wyroku z dnia 8 maja 2003 r., Komisja/Francja (C-384/01, EU:C:2003:264), należy wskazać, że, w pierwszej kolejności, wyrok ów dotyczy zgodności z art. 12 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy ustawodawstwa państwa członkowskiego, które ogranicza zastosowanie obniżonej stawki VAT do pewnych kategorii dostaw gazu i energii elektrycznej wymienionych w rzeczonej dyrektywie, czyli ustalonej części cen za takie dostawy przeprowadzone w sieciach publicznych. W drugiej kolejności należy zauważyć, że w ramach tego postępowania w sprawie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego Trybunał stwierdził, że Komisja nie przedstawiła dowodów na to, że zastosowanie tej obniżonej stawki do jednego tylko aspektu dostawy gazu i energii elektrycznej narusza zasadę neutralności podatkowej leżącą u podstaw szóstej dyrektywy, nie poruszając w żaden sposób kwestii istnienia jednego świadczenia. W związku z tym nie można wyciągnąć żadnego wniosku z owego wyroku co do ewentualnej możliwości zastosowania odrębnej stawki VAT do odrębnych elementów jednego świadczenia.
- 32 W odniesieniu, po trzecie, do wyroku z dnia 6 lipca 2006 r., Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), dotyczy on, jak wynika z pkt 14 owego wyroku, kwestii, czy okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny, objęty przez ustawodawstwo tego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu 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, stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało VAT od dostawy tych wyłączonych towarów według podstawowej stawki.

- 33 Trybunał, który udzielił odpowiedzi przeczącej na to pytanie, podkreślił, że w sytuacji rozpatrywanej w sprawie zakończonej rzeczonym wyrokiem zwolnienie dostawy towarów dostarczonych razem z towarem głównym, wyraźnie wyłączonych ze zwolnienia przez ustawodawstwo krajowe, jest sprzeczne z brzmieniem i celem art. 28 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym zakres odstępstwa przewidzianego w tym przepisie jest ograniczony do tego, co było wyraźnie przewidziane przez ustawodawstwo krajowe w dniu 1 stycznia 1991 r. (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:451, pkt 20–22). W owym wyroku Trybunał wyraźnie stwierdził, że orzecznictwo dotyczące opodatkowania jednej transakcji nie ma zastosowania do zwolnień dających prawo do zwrotu zapłaconego podatku, o których mowa w art. 28 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r., *Talacre Beach Caravan Sales*, C-251/05, EU:C:2006:451, pkt 24).
- 34 W odniesieniu, po czwarte, do wyroku z dnia 6 maja 2010 r., *Komisja/Francja* (C-94/09, EU:C:2010:253), dotyczy on zgodności z dyrektywą 2006/112 uregulowania krajowego przewidującego selektywne zastosowanie przez państwo członkowskie obniżonej stawki VAT do przewozu zwłok pojazdami zakładów pogrzebowych, z wyłączeniem innych świadczonych przez te zakłady usług i związanych z nimi dostaw towarów. W celu ustalenia, czy selektywne zastosowanie obniżonej stawki VAT było zgodne z art. 96–99 ust. 1 dyrektywy 2006/112, Trybunał uznał, że kwestię, czy transakcję złożoną z kilku elementów należy uznać za jedno świadczenie, nie można uważać za decydującą dla wykonania przez państwa członkowskie zakresu uznania pozostawionego im przez dyrektywę 2006/112 w odniesieniu do stosowania obniżonej stawki VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 maja 2010 r., *Komisja/Francja*, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 33). To w tej sytuacji Trybunał stwierdził, że brak jest konieczności ustalania, czy świadczenia usług wykonywane przez zakłady pogrzebowe należy uważać za jedną transakcję, ale że należy natomiast przeanalizować, czy przewóz zwłok pojazdem stanowi określony i swoisty element kategorii świadczeń, jaka znajduje się w pkt 16 załącznika III do dyrektywy 2006/112, i w danym przypadku zbadać, czy zastosowanie tej stawki narusza zasadę neutralności podatkowej (wyrok z dnia 6 maja 2010 r., *Komisja/Francja*, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 34).
- 35 W owym wyroku Trybunał wypowiedział się w szczególności, jak wynika z pkt 33 tego wyroku, co do zakresu uznania pozostawionego państwom członkowskim przez dyrektywę 2006/112 w odniesieniu do selektywnego zastosowania obniżonej stawki. Natomiast sprawa w postępowaniu głównym dotyczy problemu odmiennej natury.
- 36 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, że szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, złożone z dwóch odrębnych elementów, jednego będącego głównym i drugiego dodatkowego, dla których to elementów – gdyby były one świadczone odrębnie – obowiązywałyby różne stawki VAT, należy opodatkować według jednej stawki VAT mającej zastosowanie do tego jednego świadczenia, określonej w zależności od głównego elementu, i to nawet gdy można zidentyfikować cenę za każdy element składającą się na całkowitą cenę zapłaconą przez konsumenta w celu skorzystania z tego świadczenia.

W przedmiocie kosztów

- 37 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Szóstą dyrektywę 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, zmienioną dyrektywą Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r., należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, złożone z dwóch odrębnych elementów, jednego będącego głównym i drugiego dodatkowego, dla których to elementów – gdyby były one świadczone odrębnie – obowiązywałyby różne stawki podatku od wartości dodanej, należy opodatkować według jednej stawki podatku od wartości dodanej mającej zastosowanie do tego jednego świadczenia, określonej w zależności od głównego elementu, i to nawet gdy można zidentyfikować cenę za każdy element składającą się na całkowitą cenę zapłaconą przez konsumenta w celu skorzystania z tego świadczenia.

Podpisy