

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 4 maj 2006¹

I — Inledning

1. Enligt artikel 28 i sjätte mervärdesskattedirektivet² (nedan kallat sjätte direktivet) har medlemsstaterna under en övergångsperiod rätt att under vissa förutsättningar bibehålla reducerade mervärdesskattesatser. I enlighet med denna bestämmelse tillämpar Förenade kungariket vid leverans av vissa husvagnar en skattesats på noll procent (undantag från mervärdesskatteplikt med rätt att dra av ingående mervärdesskatt, även kallad *zero-rating*). Nollskattesatsen gäller dock inte för inredning som går att avlägsna (*removable contents*)³ från husvagnarna.

2. Mot detta vänder sig Talacre Beach Caravan Sales Ltd (nedan kallad Talacre eller klaganden) i målet vid den nationella domstolen. Klaganden anser att husvagn och inredning utgör *en* leverans. Enligt principerna i sjätte direktivet kan också bara en enda mervärdesskattesats tillämpas på en enda leverans. I det aktuella fallet är detta nollskattesatsen, vilken gäller för huvuddelen av leveransen, nämligen husvagnen.

3. Genom sin begäran om förhandsavgörande vill Court of Appeal, Civil Division (England & Wales) få klarhet i huruvida klagandens uppfattning är riktig. Detta skulle enligt den hänskjutande domstolen få till följd att de nationella bestämmelserna, vilka leder till separat beskattning av leveransen av inredning enligt grundskattesatsen, inte skulle kunna tillämpas.

¹ — Originalspråk: tyska.

² — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

³ — När uttrycket inredning används nedan, avses det i den nationella lagstiftningen förankrade uttrycket *removable contents*.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — De relevanta bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet

4. I artikel 12.3 i sjätte direktivet⁴ regleras grundskattesatsen för mervärdesskatt, vilken inte får vara lägre än 15 procent, och de reducerade skattesatserna, vilka kan tillämpas på vissa tjänster som anges i bilaga H.

5. Under en övergångsperiod tillåts avvikelser från detta enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet.⁵

”Utan hinder av artikel 12.3 skall följande bestämmelser gälla under den övergångsperiod[⁶] som nämns i artikel 28l.

4 — Denna miniminivå för grundskattesatsen infördes tillfälligt genom rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119). Tillämpningsperioden för miniminivån på grundskattesatsen har därefter förlängts flera gånger, senast till att gälla fram till år 2010 genom rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005 om ändring av direktiv 77/388/EEG, med avseende på tillämpningsperioden för miniminivån på grundskattesatsen (EGT L 345, s. 19).

5 — I dess lydelse enligt rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80).

6 — Enligt artikel 28l.4 andra meningen i sjätte direktivet förlängs tillämpningsperioden för övergångsbestämmelsen automatiskt tills en slutgiltig bestämmelse träder i kraft. Någon sådan bestämmelse har dock ännu inte antagits.

a) Undantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, och reducerade skattesatser som är lägre än den minimiskattesats som lagts fast i artikel 12.3 vad gäller de reducerade skattesatser som var i kraft den 1 januari 1991 och som står i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och uppfyller de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv av den 11 april 1967⁷], får bibehållas.”

B — De nationella bestämmelserna

6. I artikel 30 i Value Added Tax Act 1994 finns närmare bestämmelser om tjänster som är undantagna från skatteplikt och för vilka det föreligger en rätt att dra av ingående mervärdesskatt (*zero-rating*). Beträffande tjänster på vilka nollskattesatsen tillämpas hänvisas i punkt 2 av dessa bestämmelser till bilaga 8 till Value Added Tax Act 1994. I grupp 9 i bilagan anges under punkt 1 ”husvagnar som är större än vad som vid

7 — Det relevanta avsnittet i rådets direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden (EGT 71, s. 1303), som inte längre är gällande, hade följande lydelse: ”För att övergå från de nuvarande systemen för omsättningsskatter till det gemensamma systemet för mervärdesskatt, får medlemsstaterna ... fram till avskaffandet av beskattningen av import och restitution av skatt på export i handeln medlemsstaterna emellan, av väl angivna social-politiska skäl och för att gynna slutkonsumenterna, föreskriva reducerade skattesatser eller till och med undantag från skatteplikt med eventuell återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, i den mån den allmänna inverkan av dessa åtgärder inte överskrider den inverkan som följer av de skattelättnader som tillämpas i det nuvarande systemet.”

den aktuella tidpunkten är tillåtet för trafik med ett släp draget av ett motorfordon med en tomvikt på mindre än 2 030 kilogram”.

7. Av en juridiskt bindande anmärkning⁸ till punkt 1 framgår att undantaget för husvagnar inte gäller för inredning som går att avlägsna (*removable contents*) från husvagnarna.

III — De faktiska omständigheterna och tolkningsfrågan

8. Talacre driver semesteranläggningar och säljer i samband med detta nya stora husvagnar för permanent uppställning inom företagets anläggningar. De husvagnar som finns i lager erbjuds kunderna helt färdiga och möblerade. Kunderna kan inte längre påverka inredningen.

9. Priset för husvagnen exklusive mervärdesskatt och priset för inredningen⁹ inklusive mervärdesskatt enligt grundskattesatsen

redovisas var för sig på fakturorna från tillverkaren av husvagnarna till Talacre. Talacre säljer i sin tur husvagnarna vidare till slutkonsumenterna till ett totalpris i vilket också uppställningsavgiften ingår. Några separata belopp för enskilda föremål redovisas inte, och mervärdesskatt anges inte heller i någon form.

10. Talacre hävdade utan framgång gentemot Commissioners of Customs & Excise att den mervärdesskatt som hade betalats in för inredningen i husvagnarna skulle återbetalas. Inte heller i första instans kunde klaganden få gehör för sin åsikt att nollskattesatsen skulle tillämpas på hela husvagnen inklusive inredningen.

11. Genom beslut av den 24 maj 2004, vilket drygt ett år senare, den 15 juni 2005, inkom till domstolen, ställde Court of Appeal, Civil Division (England & Wales), till vilken Talacre hade överklagat, följande tolkningsfråga till domstolen enligt artikel 234 EG:

8 — I artikel 96 i Value Added Tax Act 1994 föreskrivs att bilagorna skall tolkas i överensstämmelse med anmärkningarna (notes) i dessa.

9 — Följande hör till standardutrustningen: badrum, golvbeläggning, gardinstänger, gardiner, skåp, färdigmonterade kök (inklusive matlagingsutrustning), fasta sittplatser, matbord, stolar, soffbord, indikeringsutrustning, speglar, garderober, sängar och madrasser.

”Om en medlemsstat med tillämpning av artikel 28.2 a i rådets sjätte direktiv (77/388/

EEG) i sin nationella lagstiftning har utövat sin rätt till undantag genom att tillämpa nollskattesats för leverans av en viss vara medan den i samma lagstiftning har angett delar som inte skall omfattas av nollskattesatsen ('uteslutna delar'), medför då den omständigheten att det föreligger en enda leverans av varor (tillsammans med uteslutna delar) att medlemsstaterna inte kan tillämpa grundskattesatsen vid uttag av mervärdes-skatt avseende leveransen av de uteslutna delarna?"

IV — Rättslig bedömning

12. Den relevanta nationella bestämmelsen är utan tvekan en undantagsbestämmelse som i stor utsträckning motsvarar kraven enligt övergångssystemet i artikel 28.2 a i sjätte direktivet.¹⁰ Man kan i synnerhet utgå från att nollskattesatsen kunde tillämpas på vissa husvagnar redan den 1 januari 1991 och att bestämmelsens syfte är att uppfylla noga definierade sociala krav till fördel för slutkonsumenten i den mening som avses i artikel 17 i andra mervärdesskattedirektivet.¹¹

10 — Förenade kungarikets regering hänvisar i detta sammanhang till dom av den 21 juni 1988 i mål 416/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 3127), i synnerhet punkterna 34 och följande punkter, där kommissionen inte ifrågasatte det aktuella undantaget.

11 — Fotnot 7 ovan.

13. För syftet med begäran om förhandsavgörande¹² råder dessutom enighet om att nollskattesatsen i det aktuella fallet enligt den nationella lagstiftningen inte kan tillämpas på inredningen, eftersom begränsningen i anmärkningen till punkt 1 i grupp 9 i bilaga 8 till Value Added Tax Act 1994 förhindrar detta.

14. Det skall endast klargöras om det enligt sjätte direktivet krävs att leverans av en husvagn inklusive inredning under omständigheterna i det aktuella fallet skall klassificeras som en enda tjänst, på vilken en mervärdesskattesats skall tillämpas, nämligen den nollskattesats som gäller för husvagnen som huvudbeståndsdel av leveransen. Frågan är med andra ord huruvida direktivet utgör hinder för en nationell bestämmelse som stadgar att olika skattesatser skall tillämpas på leveransen av husvagnar och på inredningen i dessa.

A — Tolkningen av artikel 28.2 a i sjätte direktivet

15. Enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet har medlemsstaterna rätt att tillfälligt behålla undantagsbestämmelser som var tillämpliga den 1 januari 1991. I direktivet hänvisas

12 — I målet vid den nationella domstolen tycks det ännu vara omtvistat vilka föremål som skall anses vara *removable contents*.

därmed till respektive nationella bestämmelser. Dessa bestämmelser är således avgörande för att fastställa vilka tjänster som är undantagna från skatteplikt. Enligt Förenade kungarikets relevanta bestämmelser är bara själva husvagnen undantagen från skatt, men inte inredningen i denna.

16. Denna nationella bestämmelse skall i princip alltid tillämpas och får enligt den entydiga ordalydelsen i artikel 28.2 a i sjätte direktivet inte utvidgas, vilket Förenade kungarikets regering och kommissionen med rätta har gjort gällande. På sin höjd skulle en begränsning av undantagsbestämmelsen vara tillåten.¹³ Artikel 28.2 a i sjätte direktivet är nämligen ett slags stand-still-klausul. Bestämmelsen fanns med redan i den ursprungliga versionen av direktivet och tillät då att de undantagsbestämmelser som gällde den 31 december 1975 skulle fortsätta gälla under en övergångsperiod. Den skulle förhindra de sociala effekterna av ett omedelbart avskaffande av de lättnader som inte tog in i direktivet.¹⁴

17. De nationella undantagsbestämmelserna, som får behållas enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet, avviker i olika avseenden

från direktivets system och skall därför tolkas strikt.¹⁵

18. Systemet kännetecknas av följande egenskaper: I princip skall en skattskyldig betala mervärdesskatt på alla transaktioner mot vederlag inom landet och på införsel av varor (artikel 2 i sjätte direktivet). I allmänhet tillämpas därvid grundskattesatsen, som definieras närmare i artikel 12.3 a första stycket i sjätte direktivet.

19. I direktivet finns dock en rad undantag från denna princip, vilka ofta har en socialpolitisk bakgrund. Medlemsstaterna kan till exempel tillämpa en reducerad skattesats på vissa transaktioner.¹⁶ Andra typer av transaktioner är helt undantagna från mervärdesskatteplikt genom artikel 13 i sjätte direktivet.

20. I sjätte direktivet finns — bortsett från vissa alternativ i medlemsstaterna — en

13 — Se dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, *Norbury Developments* (REG 1999, s. I-2491), punkt 19, och av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, *Idéal tourisme* (REG 2000, s. I-6049), punkt 32.

14 — Kommissionens förslag av den 29 juni 1973 till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, *Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 31.

15 — Domstolen har vid ett flertal tillfällen betonat kravet på en strikt tolkning av särregleringen i sjätte direktivet (exempelvis beträffande särregleringen för jordbrukare, dom av den 26 maj 2005 i mål C-43/04, *Stadt Sundern* (REG 2005, s. I-4491), punkt 27, och av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, *Harbs* (REG 2004, s. I-7101), punkt 27, och, beträffande särregleringen för resebyråer, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, *Madgett och Baldwin* (REG 1998, s. I-6229), punkt 34).

16 — Se artikel 12.3 a tredje stycket jämförd med bilaga H samt artikel 12.3 b och c i sjätte direktivet.

uttömmande lista över transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller som omfattas av en reducerad skattesats. Detta har till syfte att i möjligaste mån harmonisera uttag av mervärdesskatt och därmed förhindra snedvriden konkurrens. Dessutom säkerställer harmoniseringen regelbundna intäkter genom mervärdesskatt i medlemsstaterna och bidrar till gemenskapens egna medel.

tivet får ingående mervärdesskatt däremot inte dras av.¹⁸ Endast det mervärde som läggs till i det sista ledet före leveransen till slutkonsumenten är följaktligen undantaget från skatt.

21. Enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet kan emellertid sådana transaktioner gynnas som inte är undantagna från skatteplikt eller omfattas av en reducerad skattesats och som definieras i direktivet. Det är i stället fråga om icke harmoniserade ytterligare lättnader som beviljats av sociala skäl och som är beroende av politiska beslut i medlemsstaterna.¹⁷ Just detta rör det sig om i det aktuella fallet.

22. Den lättnad som är i fråga i förevarande mål avviker dessutom från systemet i direktivet med avseende på sin utformning. I direktivet anges bara bestämda reducerade skattesatser som inte får vara lägre än 5 procent. Om dessa tillämpas, kvarstår rätten att dra av ingående mervärdesskatt. Vid ett fullständigt undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 i sjätte direk-

23. Den *zero-rating* som kan tillämpas i målet vid den nationella domstolen ger däremot en lättnad som sträcker sig längre. När nollskattesatsen tillämpas gäller tjänsten formellt som beskattad, varför rätt att dra av ingående mervärdesskatt föreligger. Vid denna särskilda form av undantag är alltså inte bara det mervärde som tillkommer vid leveransen till slutkonsumenten undantaget från skatteplikt, utan också mervärdet i föregående led. Denna speciellt långtgående befrielse är helt främmande för sjätte direktivet.¹⁹ Endast leveranser inom gemenskapen är enligt direktivet undantagna från skatt och ger ändå rätt att dra av ingående mervärdesskatt.²⁰ I detta sammanhang har *zero-rating* dock inte effekten av en förmån, utan är endast ett uttryck för att skatte-

18 — Detta följer redan av ordalydelsen i artikel 17.2 i sjätte direktivet, där rätt att dra av ingående mervärdesskatt medges, "i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner". Se, beträffande sambandet mellan avdrag av ingående mervärdesskatt och skyldigheten att betala skatt på transaktioner, även dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 24.

19 — Se Terra/Kajus, *Introduction to European VAT and other indirect taxes 2005*, volym 1, 16.2, s. 712 och s. 713.

20 — Se artikel 28c A a jämförd med artikel 17.2 d i dess lydelse enligt artikel 28f i sjätte direktivet.

17 — Detta får konsekvenser för omfattningen av domstolens prövning (se punkt 25 i detta förslag till avgörande).

plikten övergår till köparen i den mottagande staten.

ett undantags sociala syften.²¹ Denna begränsning gäller dock inte för iakttagande av gemenskapsrätten i övrigt. Domstolen har till exempel granskat nationella undantag vad gäller iakttagande av principen om skatteneutralitet.²²

B — Huruvida den nationella undantagsbestämmelsen är förenlig med gemenskapsrätten

26. Talacre anser att det strider mot gemenskapsrättens principer om behandling av sammansatta tjänster att endast tillämpa nollskattesatsen på leverans av husvagnens yttre hölje men inte på den medföljande inredningen.

24. Enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet får bara sådana nationella undantagsbestämmelser bibehållas som är *förenliga med gemenskapsrätten*. Detta villkor, som först år 1992 uttryckligen togs in i direktivet, kan bara tolkas som att den nationella bestämmelsen i övrigt måste uppfylla kraven i gemenskapsrätten, alltså i den mån som inte avvikelser är tillåtna enligt själva artikel 28, som till exempel när det gäller skattesatsen eller rätten att dra av ingående mervärdesskatt.

1. Domstolens rättspraxis beträffande sammansatta tjänster

27. I sjätte direktivet finns ingen speciell bestämmelse om när flera sammanhängande tjänster skall behandlas som en enda tjänst.²³ I domen i målet CPP²⁴ har dom-

25. Domstolen har rätt att pröva om de förutsättningar som anges i artikel 28 i sjätte direktivet för bibehållande av motsvarande nationella bestämmelser är uppfyllda. Prövningens omfattning är dock begränsad i den mån som gemenskapsrätten ger medlemsstaterna utrymme för skönmässig bedömning, till exempel beträffande fastställande av

21 — Domstolen kontrollerar endast huruvida bestämmelsen om sociala skäl, till följd av en förvanskning av detta begrepp, skulle leda till åtgärder, vars effekter och faktiska syften överskrider de gemenskapsrättsliga bestämmelserna (se domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket (ovan fotnot 10) punkt 14).

22 — Dom av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-3369), punkt 21.

23 — Se mitt förslag till avgörande av den 12 maj 2005 i mål C-41/04, Levob (REG 2005, s. I-9433), punkt 65.

24 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 29. Se även dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob (REG 2005, s. I-973), punkt 20.

stolen emellertid gjort följande grundläggande uttalande i denna fråga:

”Det är i detta avseende, med hänsyn till den dubbla omständigheten att det dels av artikel 2.1 i sjätte direktivet ... följer att varje tillhandahållande av en tjänst i regel skall anses som fristående och självständigt, dels att prestationen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämrats, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst.”

28. När en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar skall det således först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det rör sig om två eller flera separata prestationer eller en enda presta-

tion.²⁵ När det gäller detta avgörande står två syften mot varandra. Å ena sidan skall det göras en differentierad bedömning av de olika prestationerna alltefter deras karaktär. Å andra sidan kan en alltför långtgående uppdelning av en sammansatt prestation i olika fristående prestationer försvåra tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen.²⁶

29. Det skall understrykas att det är fråga om en enda tjänst, bland annat i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten.²⁷ En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.²⁸

25 — Domen i målet Levob (ovan fotnot 24), punkt 19, med hänvisning till dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94 Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), punkterna 12–14, och domen i målet CPP (ovan fotnot 24), punkterna 28 och 29.

26 — Se mitt förslag till avgörande i målet Levob (ovan fotnot 23), punkt 66. I några förslag till avgörande finns till och med en tendens att i detta läge ge praktiska argument företräde framför juridisk noggrannhet. Se generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande av den 1 februari 1996 i målet Faaborg Gelting Linien, (ovan fotnot 25), punkt 14, generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande av den 25 april 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 35, och generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande av den 11 juni 1998 i målet CPP (ovan fotnot 24), punkt 47 och följande punkter).

27 — Domen i målet CPP (ovan fotnot 24), punkt 30, dom av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback (REG 2001, s. I-3833), punkt 45, och domen i målet Levob (ovan fotnot 24), punkt 21.

28 — Domen i målet CPP (ovan fotnot 24), punkt 30, och domen i målet Madgett och Baldwin, (ovan fotnot 15), punkt 24.

30. Detsamma gäller när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller en konsument, som betraktas som en genomsnittlig konsument, har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation att det skulle vara konstlat att försöka skilja dem från varandra.²⁹

31. Frågan rörande omfattningen av en transaktion kan ha betydelse i mervärdesskattehanseende, såväl för fastställelsen av den ort där de beskattningsbara tjänsterna skall tillhandahållas som för tillämpningen av skattesatsen eller av bestämmelserna om undantag från skatteplikt i sjätte direktivet.³⁰ Om ett undantag gäller för den huvudsakliga delen av prestationen, kan detta enligt ovanstående principer också utökas till att gälla för underordnade delar av prestationen, vilka skulle ha varit skattepliktiga som separata transaktioner.³¹

32. På *en enda* (sammansatt) tjänst kan också bara *en enda* skattesats tillämpas. Om man utgick från en enda tjänst, men ändå delade upp beskattningsunderlaget för att tillämpa flera mervärdesskattesatser, skulle detta stå i strid med syftet med rättspraxis beträffande sammansatta tjänster, nämligen att bibehålla mervärdesskattesystemet funktionsdugligt.

33. I domen i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike,³² tycks domstolen godta att en reducerad skattesats tillämpas på en del av en leverans. Föremål för avgörande var en reducerad skatt på anslutningsavgiften för el- och gasleveranser, medan grundskattesatsen fortfarande gällde för den avgift som beräknades utifrån förbrukningen.

34. I detta fördragsbrottsförfarande prövade domstolen emellertid framför allt huruvida kommissionen har bevisat att tillämpning av en reducerad skattesats leder till snedvridning av konkurrensen. Av det avgörandet kan man därför knappast dra några långtgående slutsatser beträffande den aktuella

29 — Domen i målet Levob (ovan fotnot 24), punkt 22.

30 — Domen i målet CPP (ovan fotnot 24), punkt 27, och domen i målet Levob (ovan fotnot 24), punkt 18.

31 — Se dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. 2763). Här utsträckte domstolen undantaget enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet beträffande uthyrning och utarrendering av fastigheter till att gälla för den parkeringsplats som hade hyrts ut tillsammans med bostadshuset, trots att uthyrning av parkeringsplatser som sådan är skattepliktig. Även i domen i målet CPP (ovan fotnot 24) var det oklart om undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster enligt artikel 13 B a i sjätte direktivet skulle utsträckas till att gälla för alla underordnade tjänster i samband med försäkringen.

32 — Dom av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-4395), punkt 26.

frågan. Domstolen bekräftade tvärtom nyligen att klassificeringen som en sammansatt tjänst har betydelse för tillämpningen av skattesatsen.³³ Om det även för en sammansatt tjänst krävdes tillämpning av olika skattesatser för de olika delarna av tjänsten, skulle det faktum att tjänsten betraktades som en enda tjänst inte alls ha någon inverkan på vilken skattesats som skall tillämpas.

2. Möjligheten att tillämpa rättspraxis beträffande sammansatta tjänster på det aktuella fallet

35. Om man oberoende av de särskilda omständigheterna i det aktuella fallet tillämpade de principer som har utvecklats i rättspraxis beträffande sammansatta tjänster, skulle man komma fram till att husvagnen och dess inredning faktiskt utgör en enda leverans. På en sådan leverans skulle då bara en enda mervärdesskattesats tillämpas, nämligen den skattesats som gäller för huvuddelen av leveransen. Om det antas att husvagnen utgör huvuddelen, bör nollskat-

tesatsen utsträckas till att gälla för den accessoriska leveransen av inredningen.³⁴

36. Denna utökning av befrielsen skulle i förevarande fall dock stå i strid med syftena med artikel 28 i sjätte direktivet, vilka har redovisats ovan. Principen att inte utöka de nationella undantagsbestämmelserna, i den mening som avses i artikel 28.2 a i sjätte direktivet, och de regler för behandling av sammansatta tjänster som har utvecklats i rättspraxis står i konflikt med varandra, men konflikten går att lösa om man ställer de båda principernas syften mot varandra.

37. Bestämmelserna i domen i målet CPP och i de övriga relevanta avgörandena grundar sig på antagandet att en alltför långtgående uppdelning av transaktioner kan sätta mervärdesskattesystemets funktion i fara. Mot detta syfte står behovet av att begränsa nationella avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet till det absolut nödvändigaste.

33 — Domen i målet Levob (ovan fotnot 24), punkt 18.

34 — Som alternativ skulle ett tillstånd som överensstämmer med principerna för beskattning av sammansatta leveranser också kunna uppnås genom att hela leveransen bestående av husvagn och inredning beskattades enligt grundskattesatsen. Eftersom direktivs direkta effekt till nackdel för den enskilde inte kommer i fråga, bör den nationella lagstiftaren agera för denna lösning och avskaffa undantagsbestämmelsen.

38. Vid en avvägning mellan dessa målsättningar skall intresset av att inte, genom en utökning av de nationella undantagen, undergräva den anpassning av lagstiftningen som uppnåtts genom sjätte direktivet prioriteras framför de syften som domstolen hade med bestämmelserna om omfattningen av en tjänst. Dessa bestämmelser utvecklades nämligen i huvudsak bara av praktiska skäl och äger ingen absolut giltighet.

39. I domen i målet CPP betonar domstolen att det, med hänsyn till olikheterna mellan affärstransaktioner, är omöjligt att uttömmande ange hur man på ett korrekt sätt skall närma sig frågan rörande omfattningen av en transaktion i varje enskilt fall.³⁵ Bestämmelserna i domen i målet CPP kan alltså inte tillämpas systematiskt. När omfattningen av en tjänst bestäms måste i stället samtliga omständigheter och de särskilda rättsliga ramarna beaktas. I det aktuella fallet skall hänsyn tas till den särskilda omständigheten att Förenade kungariket har utformat bestämmelsen på ett visst sätt enligt sina socialpolitiska värderingar och att den nationella förmånen visserligen kan fortsätta gälla enligt övergångssystemet i artikel 28 men att den inte får utvidgas.

40. En nationell undantagsbestämmelse enligt artikel 28.2 a i sjätte direktivet får endast tillämpas om det — enligt medlemsstatens bedömning — är nödvändigt av noga definierade sociala skäl till fördel för slutkonsumenten. Förenade kungariket fastslog såtillvida att nollskattesatsen endast skulle tillämpas på leveransen av husvagnen. Att inbegripa inredningen ansågs inte vara motiverat av sociala skäl. Denna bedömning som gjorts av den nationella lagstiftaren kan inte nonchaleras.

41. För övrigt sätts inte mervärdesskattesystemets goda funktion på allvar i fara, om leveransen av husvagnen och dess inredning — möjligtvis i avvikelse från principerna i domen i målet CPP — måste behandlas som transaktioner som skall beskattas var för sig. Det är i synnerhet inte uppenbart att separat redovisning av de olika delarna av priset och tillämpning av olika skattesatser på dessa delar bereder några större problem, ty tillverkaren av husvagnarna fakturerar redan nu Talacre separat för de båda delarna av leveransen.

42. Slutligen är det visserligen riktigt att domstolen helt har godtagit att undantaget

35 — Domen i målet CPP (ovan fotnot 24), punkt 27.

från skatteplikt för den huvudsakliga delen av den sammansatta prestationen utökas till att gälla för med denna sammanhängande underordnade prestationer.³⁶ Såsom Förenade kungarikets regering med rätta har förklarat rörde det sig i dessa fall emellertid om undantag enligt artikel 13 i sjätte direktivet, alltså om undantag som är stadgade i direktivets system och i samband vilka rätten att dra av ingående mervärdesskatt inte gäller. De nationella undantagsbestämmelserna som tillåts enligt artikel 28 ingår däremot inte i de harmoniserade bestämmelserna. De har inte samma syften som undantagen i själva direktivet och avviker från dessa undantag till sin utformning. Man måste därför i detta fall vara mer observant på att undantagen inte utvidgas.

43. Sammanfattningsvis kan följande fastslås: Bestämmelserna om omfattningen av en transaktion kan inte tolkas så, att en nationell undantagsbestämmelse i den mening som avses i artikel 28.2 a i sjätte direktivet skall utvidgas till att gälla för varor som enligt nationell lagstiftning uttryckligen är uteslagna från undantagets tillämpningsområde.

44. I andra hand har Förenade kungariket med stöd av kommissionen dessutom gjort gällande att leveransen av husvagnar och deras inredning faktiskt inte alls var en sammansatt prestation enligt rättspraxis, eftersom föremålen kan skiljas från varandra i fysiskt och ekonomiskt hänseende.³⁷ Kommissionen delar denna uppfattning och har särskilt betonat att den omtvistade bestämmelsen gäller inredningar som *går att avlägsna*.

45. Eftersom rättspraxis beträffande sammansatta prestationer ändå inte kan tillämpas systematiskt på det aktuella fallet kan denna fråga lämnas öppen. Bara om domstolen inte godtar den lösning som förordas här måste den hänskjutande domstolen avgöra huruvida det här möjligen inte är fråga om en sammansatt tjänst. Mot detta talar dock det faktum att en husvagn ur genomsnittskonsumentens synvinkel i stor utsträckning skulle vara oanvändbar utan inredning och inredningen oanvändbar utan husvagn, även om föremålen i princip skulle kunna levereras var för sig.

37 — Regeringen hänvisar beträffande detta till dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817), punkt 33, vilken dock knappast har betydelse i detta sammanhang.

36 — Se, i detta hänseende, ovan punkt 31.

V — Förslag till avgörande

46. Mot denna bakgrund föreslår jag att tolkningsfrågan från Court of Appeal besvaras på följande sätt:

"Bestämmelserna om omfattningen av en transaktion utgör inte hinder för en undantagsbestämmelse i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 28.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, enligt vilken leverans av vissa varor omfattas av en nollskattesats och andra varor inte omfattas av tillämpningsområdet för nollskattesatsen, även om varorna som inte omfattas av nollskattesatsens tillämpningsområde och varorna som omfattas av denna levereras tillsammans."