

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 4. maja 2006¹

I – Uvod

1. Člen 28 Šeste direktive o DDV² (v nadaljevanju Šesta direktiva) pooblašča države članice, da v predhodnem obdobju obdržijo pod določenimi pogoji znižane davčne stopnje. Združeno Kraljestvo v skladu s to ureditvijo uporablja za dobavo določenih bivalnih prikolic davčno stopnjo 0 % (oprostitev davka na dodano vrednost s pravico do odbitka vstopnega davka, imenovana tudi *zero-rating*). Ničelna davčna stopnja pa vsekakor ne velja za vgrajeno notranjo opremo (*removable contents*)³ bivalnih prikolic.

2. To v postopku v glavni stvari izpodbija družba Talacre Caravan Sales Ltd (v nadaljevanju: Talacre ali pritožnica). Meni, da sta prikolica in notranja oprema *enotna* dobava. V skladu z načeli Šeste direktive se lahko za enotno dobavo uporabi samo ena davčna stopnja. V tem primeru je to ničelna davčna stopnja, ki velja za glavno sestavino dobave, to je za bivalno prikolico.

3. Court of Appeal, Civil Division (England & Wales) s predlogom za predhodno odločanje sprašuje, ali je stališče pritožnice pravilno. Po mnenju predložitvenega sodišča bi to imelo za posledico, da se ne bi mogli uporabljati nacionalni predpisi, ki določajo ločeno obdavčenje za dobavo notranje opreme s splošno davčno stopnjo.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

3 – Če se v nadaljevanju poenostavljeno govori o notranji opremi, je mišljen pojem *removable contents*, ki je uporabljen v nacionalnem pravu.

II – Pravni okvir

A – *Upoštevne določbe Šeste direktive o DDV*

4. Člen 12(3) Šeste direktive⁴ določa splošno stopnjo davka na dodano vrednost, ki ne sme biti nižja od 15 %, in nižjo davčno stopnjo za določene transakcije, navedene v Prilogi H.

5. Člen 28(2) Šeste direktive⁵ omogoča prehodna odstopanja:

„Ne glede na člen 12(3) se v prehodnem obdobju iz člena 281 uporabljajo naslednje določbe.[⁶]

4 – Najnižjo davčno stopnjo v tej višini je časovno omejeno uvedla Direktiva Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47). Čas veljavnosti je bil posledično vedno znova podaljšan, nazadnje z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005 o spremembi Direktive 77/388/EGS glede obdobja, v katerem se uporablja najnižja splošna stopnja DDV (UL L 345, str. 19) do leta 2010.

5 – V različici Direktive 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).

6 – V skladu s členom 281(4), drugi stavek, Šeste direktive se veljavnost predhodnih določb podaljša avtomatično do vstopa v veljavo končne ureditve, ki pa do sedaj še ni bila sprejeta.

a) Še naprej se lahko uporabljajo oprostitev z vračilom davka, plačanega v prehodni fazi, ne nižje stopnje 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 alinee člena 17 Druge direktive Sveta z dne 11. aprila 1967[⁷] [...]“

B – Nacionalni predpisi

6. Člen 30 Value Added Tax Act 1994 (*zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994*) natančneje določa, za katere transakcije se uporabljajo oprostitev s pravico do odbitka vstopnega davka (*zero-rating*). V zvezi s transakcijami, ki so obdavčene po ničelni stopnji, odstavek 2 tega predpisa napoti na prilogo 8 k Value Added Tax Act 1994. V skupini 9 iz točke 1 te priloge so navedene: „prikolice, ki

7 – Zadevni del ne več veljavne 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 L 167, 71, str. 1303) je določal: „Države članice lahko določijo zvezi s prehodom od sedanjega prometnega davka na skupni sistem davka na dodano vrednost [...] do odprave obdavčitve uvoza in davčne oprostitve izvoza v trgovinskem prometu med državami članicami iz natančno določenih socialnih razlogov v korist končnih potrošnikov nižje davčne stopnje ali celo ničelno davčno stopnjo z morebitno povrnitvijo davkov, ki so bili že plačani na predhodni stopnji, koliko ti ukrepi skupno ne učinkujejo močneje, kot olajšave, uporabljene pri sedanjem sistemu.“

presejajo dimenzije, ki so v cestnem prometu v tem trenutku dovoljene za prikolice, ki jih vleče motorno vozilo, katerega teža je manjša od 2030 kilogramov“.

7. Iz pravno zavezujočih opomb⁸ k točki 1 izhaja, da oprostitev za bivalne prikolice ne velja za notranjo opremo (*removable contents*).

III – Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

8. Družba Talacre je lastnica parka za bivalne prikolice in prodaja nove velike stacionarne bivalne prikolice, ki so razstavljene v njenih parkih. Bivalne prikolice, ki so na zalogi, se ponudi strankam popolnoma izgrajene in opremljene. Stranke nimajo nobenega vpliva na opremo.

9. V računih proizvajalca bivalnih prikolic, ki so izstavljeni družbi Talacre, sta ločeno navedeni cena bivalne prikolice brez davka na

dodano vrednost in cena za notranjo opremo dodatno z davkom na dodano vrednost, v višini splošne davčne stopnje.⁹ Družba Talacre pa končnim potrošnikom prodaja bivalne prikolice za enotno ceno, ki vključuje tudi pristojbino za parkiranje v njenem parku. Pri tem niso razčlenjeni ločeni zneski za posamične predmete niti ni naveden davek na dodano vrednost v kakršni koli obliki.

10. Družba Talacre je neuspešno uveljavljala vrnitev davka na dodano vrednost, ki je bil plačan za notranjo opremo, pri Commissioners of Customs & Excise. Tudi v sodnih postopkih na nižjih stopnjah pritožnica ni mogla uveljaviti svojega stališča, da je treba za celotno bivalno prikolico, vključno z notranjo opremo, uporabiti ničelno davčno stopnjo.

11. S sklepom z dne 24. maja 2004, ki ga je sodno tajništvo prejelo dobro leto kasneje, to je 14. junija 2005, je Court of Appeal, Civil Division (England & Wales), ki je pristojno za odločanje o pritožbi družbe Talacre, Sodišču na podlagi člena 234 ES v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Kadar je država članica v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive Sveta (77/388/EGS)

8 – Člen 96 Value Added Tax Act 1994 določa, da se priloge razlagajo v skladu z opombami (notes), ki jih te vsebujejo.

9 – Med standardno opremo spadajo: kopalnice, talne obloge, karnise za zavese, zavese, omarice za namizni pribor, opremljene kuhinje (vključno s kuhalnimi napravami), klopi, jedilne mize, stoli, mizice, prikazovalniki, ogledala, postelje in vzmetnice.

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 s 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.“

IV – Pravna presoja

12. Pri zadevnem nacionalnem predpisu gre gotovo za posebno pravilo, ki ustreza zahtevam za prehodne ureditve v členu 28 (2) (a) Šeste direktive.¹⁰ Zlasti je treba izhajati iz tega, da se je ničelna stopnja že od 1. januarja 1991 uporabljala za določene bivalne prikolicе in da je ureditev namenjena natančno določenim socialnim razlogom v korist končnega potrošnika v smislu člena 17 Druge direktive o davku na dodano vrednost¹¹.

10 – Vlada Združenega kraljestva se v tem kontekstu sklicuje na sodbo z dne 21. junija 1988 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (416/85, Recueil, str. 3127, zlasti točka 34 in naslednje), v kateri Komisija ni grajala zadevne oprostitev.

11 – Naveden v opombi 7.

13. Poleg tega se stranke za namene predloga za sprejetje predhodne odločbe¹² strinjajo, s tem da je v tej zadevi v skladu z nacionalnim pravom izključena uporaba ničelne stopnje za notranjo opremo, ker se uporabi izjema od izjeme v opombi k točki 1, skupine 9 priloge 8 k Value Added Tax Act 1994.

14. Razjasniti je treba samo, ali Šesta direktiva zahteva, da se v okoliščinah te zadeve dostavo bivalne prikolicе, skupaj z notranjo opremo, opredeli kot enotno transakcijo, za katero se uporablja ena stopnja davka na dodano vrednost, in sicer ničelna stopnja, ki se uporablja za bivalno prikolicо kot glavno sestavino dobave. Povedano drugače, vprašanje je, ali Direktiva nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa za dobavo bivalne prikolicе in za njeno notranjo opremo obdavčitev z različno davčno stopnjo.

A – Razlaga člena 28(2)(a) Šeste direktive

15. Člen 28(2)(a) Šeste direktive pooblašča države članice, da v prehodnem obdobju obdržijo izjeme, ki so veljale 1. januarja 1991. Direktiva tako napoti na vsakokratna

12 – Zdi se, da je v postopku v glavni stvari še vedno sporno, katere predmete se obravnava kot *removable contents*.

nacionalna pravila. Njihova vsebina je zato bistvena za določanje transakcij, ki so oproščene davka. V skladu z upoštevnimi predpisi Združenega kraljestva je samo bivalna prikolica oproščena davka, ne pa njena notranja oprema.

16. To nacionalno ugotovitev je načeloma treba strogo upoštevati in se je ne sme razširiti glede na jasno besedilo člena 28(2)(a) Šeste direktive, kot v tej zadevi pravilno poudarjata vlada Združenega Kraljestva in Komisija; dopustna bi bila kvečjemu omejitev izjeme.¹³ Člen 28(2)(a) Šeste direktive je namreč neke vrste klavzula „stand-still“. Določba je bila že v prvotnem besedilu Direktive in je takrat dopuščala prehodno nadaljnjo veljavo izjem, ki so veljale 31. decembra 1975. Njen namen je bil preprečiti, da bi takojšna odprava ugodnosti, ki niso bile prevzete v Direktivo, vodila do socialnih težav.¹⁴

17. Nacionalne ureditve izjem, ki se jih lahko ohrani v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive, v več vidikih odstopajo od

sistema Direktive in jih je zato treba razlagati restriktivno.¹⁵

18. Značilnosti tega sistema so: načeloma se davek na dodano vrednost plačuje od vseh odplačnih transakcij v državi in uvoza blaga (člen 2 Šeste direktive). Pri tem se na splošno uporabi splošna davčna stopnja, ki je podrobneje določena v členu 12(3)(a), prvi pododstavek, Direktive.

19. Direktiva predvideva več izjem od tega načela, ki imajo največkrat socialnopolitično ozadje. Tako lahko države članice za določen promet uporabijo nižjo davčno stopnjo.¹⁶ Drug nadaljnji promet pa je v skladu s členom 13 Šeste direktive popolnoma oproščen davka na dodano vrednost.

20. Šesta direktiva je, razen določenih opcij za države članice, zaključen katalog

13 – Glej sodbi z dne 29. aprila 1999 v zadevi Norbury Developments (C-136/97, Recueil, str. I-2491, točka 19) in z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme (C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 32).

14 – Predlog Komisije z dne 29. junija 1973 za Šesto direktivo Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, *Bilten Evropskih skupnosti*, Dodatek 11/73, str. 31.

15 – Sodišče je večkrat poudarilo, da je treba posebno ureditev v Šesti direktivi razlagati ozko (tako za posebno ureditev za kmete v sodbah z dne 26. maja 2005 v zadevi Stadt Sundern, C-43/04, ZOdl, str. I-4491, točka 27, in z dne 15. julija 2004 v zadevi Harbs, C-321/02, ZOdl., str. I-7101, točka 27, ter za posebno ureditev za potovalne agente sodba z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, str. 34).

16 – Glej člen 12(3)(a), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo H ter (b) in (c) Šeste direktive.

transakcij, ki so opravičene plačila davka na dodano vrednost ali pa se zanje uporablja nižja davčna stopnja. To se uporabi zato, da se v največji mogoči meri uskladi pobiranje davka na dodano vrednost in tako izključi izkrivljanje konkurence. Usklajevanje poleg tega zagotavlja državam članicam enakomeren prihodek iz naslova davka na dodano vrednost in ustrezne prispevke v sredstvih Skupnosti.

21. Z odstopanjem od tega se lahko v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive da prednost transakcijam, ki ne spadajo med davka oproščene transakcije ali transakcije z nižjo davčno stopnjo, ki jih opredeli Direktiva. Tu gre za neusklajene dodatne ugodnosti iz socialnih razlogov, ki so odvisne od političnih odločitev držav članic.¹⁷ Tako je tudi v tej zadevi.

22. Ugodnost, ki je sporna v tej zadevi, poleg tega zaradi svoje oblike odstopa od sistema Direktive. Ta pozna le določene nižje davčne stopnje, ki ne smejo biti nižje od 5 %. Če se jih uporabi, se ohrani pravico do odbitka vstopnega davka. Pri popolni oprostitvi davka na dodano vrednost v skladu členom 13 Šeste direktive je pravica do odbitka vsto-

pnega davka izključena.¹⁸ Davčno oproščena je tako le dodana vrednost, ki se doda na zadnji stopnji pred transakcijo za končnega potrošnika.

23. Ničelna stopnja, ki se uporabi v postopku v glavni stvari, v razmerju do tega povzroči pomembnejšo prednost. Pri uporabi ničelne davčne stopnje se šteje transakcija formalno kot obdavčena tako, da obstaja pravica do odbitka vstopnega davka. Pri tej posebni obliki oprostitve torej ni samo dodana vrednost oproščena davka, ki ga pri dobavi plača končni potrošnik, ampak tudi pri ustvarjanju vrednosti v predhodnih stopnjah. Ta posebna široka oprostitve je tuja Šesti direktivi.¹⁹ Le dobave znotraj Skupnosti so v skladu z Direktivo proste davka in podelijo kljub temu pravico do odbitka vstopnega davka.²⁰ V tem kontekstu pa ničelna stopnja nima učinka ugodnosti, temveč le upošteva

18 – To je razvidno že iz besedila člena 17(2) Šeste direktive, ki zagotavlja pravico do odbitka davka, „dokler se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij [davčnega zavezanca]“. Glej o odbitkih in obveznosti plačila davka od prometa tudi sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Udenkaupungin kaupunki (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24).

19 – Glej Terra/Kajus, *Introduction to European VAT and other indirect Taxes 2005*, Prvi zvezek 16.2., str. 712 in naslednje.

20 – Glej člen 28c(A)(a) v povezavi s členom 17(2)(d) v različici člena 28f Šeste direktive.

17 – To ima posledice za obseg sodnega nadzora (glej o tem spodaj točko 25).

okoliščino, da davčna obveznost preide na pridobitelja v ciljni državi.

zasleduje socialne cilje.²¹ Ta omejitev pa ne velja za upoštevanje prava Skupnosti v ostalem. Tako je Sodišče že obravnavalo nacionalne izjeme v zvezi z upoštevanjem načela davčne nevtralnosti.²²

B – *Skladnost nacionalne oprostitve s pravom Skupnosti*

24. Člen 28(2)(a) Šeste direktive dovoljuje ohranitev nacionalnih oprostitev, ki so v skladu s pravom Skupnosti. Ta pogoj, ki je bil v Direktivo izrecno vnesen šele leta 1992, se lahko razume le tako, da mora nacionalna ureditev v ostalem ustrezati zahtevam prava Skupnosti, torej v delu, v katerem, člen 28 ne dopušča odstopanj, kot so npr. nižja davčna stopnja ali pravica do odbitka vstopnega davka.

26. Družba Talacre meni, da so kršena načela prava Skupnosti o obravnavanju enotnih transakcij, s tem ko se ničelna davčna stopnja uporabi le za dobavo zunanje lupine bivalne prikolice, ne pa tudi za sočasno dobavljeno notranjo opremo.

1. Sodna praksa Sodišča o sestavljenih transakcijah

25. V pristojnost Sodišča spada preizkus, ali so izpolnjeni pogoji iz člena 28 Šeste direktive za ohranitev ustreznih nacionalnih predpisov. Pri tem je obseg sodnega nadzora omejen, ker pravo Skupnosti državam članica pušča določeno diskrecijsko pravico, npr. glede na določbe o oprostitvi, s katerimi se

27. Šesta direktiva ne vsebuje posebne določbe o tem, pod katerimi pogoji je treba več medsebojno povezanih transakcij obrav-

21 – Sodišče nadzira le, ali določitev socialnih razlogov zaradi izkrivljenja tega pojma lahko vodi do ukrepov, katerih učinki in dejanski cilji prekoračijo okvir prava Skupnosti (glej v opombi 10 navedeno sodbo Komisija proti Združenemu kraljestvu, točka 14).

22 – Sodba z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-481/98, Recueil, str. I-3369, točka 21).

navati kot enotno transakcijo.²³ V sodbi CCP²⁴ je Sodišče podalo te temeljne ugotovitve o tem vprašanju:

„Ker po eni strani iz člena 2(1) Šeste direktive izhaja, da je treba vsako storitev po navadi šteti za samostojno in neodvisno ter da se storitve, ki z gospodarskega vidika obsega samo eno storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV, tako da je pomembno najprej določiti značilnosti zadevne transakcije, da se ugotovi, ali davčni zavezanec za potrošnika, ki se ga šteje kot povprečnega potrošnika, opravi več različnih glavnih storitev ali eno samo storitev.“

28. Kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi obravnavana transakcija, da bi se ugotovilo, ali gre za več samostojnih transakcij ali za enotno tran-

sakcijo.²⁵ Pri tej odločitvi imamo tako dve nalogi. Po eni strani moramo različne posamezne transakcije presoditi ločeno glede na njihov značaj. Po drugi strani bi zelo podrobna razdelitev enotne transakcije v posamezne transakcije, ki jih je treba obravnavati ločeno, otežila uporabo predpisov o davku na dodano vrednost.²⁶

29. Za eno storitev gre zlasti takrat, kadar je treba enega ali več delov šteti za glavno storitev, medtem ko je po drugi strani treba del oziroma dele šteti za pomožne storitve, ki so davčno enako obravnavane kot glavna storitev.²⁷ Storitev je treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, če za stranko nima svojega namena, ampak je sredstvo, da lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji.²⁸

23 – Glej moje sklepne predloge z dne 12. maja 2005 v zadevi Levob (sodba z dne 27. oktobra 2005, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 65).

24 – Sodba z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 29). Glej tudi sodbo z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 20).

25 – V opombi 24 navedena sodba Levob, točka 19, s sklicevanjem na sodbo z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točke od 12 do 14) in v opombi 24 navedena sodba CPP, točki 28 in 29.

26 – Glej moje v opombi 23 navedene sklepne predloge v zadevi Levob, točka 66. V nekaterih sklepnih predlogih je celo mogoče zaznati težnjo, da se v takšnem primeru da prednost praktičnosti pred natančnostjo; glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Cosmasa z dne 1. februarja 1996 k v opombi 25 navedeni zadevi Faaborg Gelting Linien, točka 14, sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja z dne 25. aprila 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 35) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja z dne 11. junija 1998 k v opombi 24 navedeni zadevi CCP, točka 47 in naslednje.

27 – V opombi 24 navedena sodba CPP, točka 30, sodba z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback (C-34/99, Recueil, str. I-3833, točka 45, in v opombi 24 navedena sodba Levob, točka 21).

28 – V opombi 24 navedena sodba CPP, točka 30, ter v opombi 15 navedena sodba Madgett in Baldwin, točka 24.

30. Enako velja, kadar sta elementa ali dejanji (oziroma več teh), ki ju davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je običajni potrošnik, tako tesno povezani, da dejansko sestavljata nedeljivo gospodarsko transakcijo, katere razdelitev bi bila umetna.²⁹

31. Vprašanje glede obsega transakcije z vidika DDV ima lahko poseben pomen ne samo za krajevno umestitev obdavčljivih transakcij, ampak tudi za uporabo davčne stopnje oziroma določb o oprostitvah, ki jih določa Šesta direktiva.³⁰ Če velja za glavno sestavino enotne transakcije oprostitev, se lahko tako v skladu z navedenimi načeli ta razširi tudi na podrejene dele dobave, za katere bi se kot za samostojne transakcije plačal davek.³¹

32. Za *eno* (sestavljeno) transakcijo se lahko uporabi le *ena* davčna stopnja. Če bi se domnevala ena transakcija, vendar bi se osnovo za obdavčenje razcepilo za uporabo več stopenj davka na dodano vrednost, bi to nasprotovalo cilju sodne prakse v zvezi s sestavljenimi transakcijami, ki je obdržati učinkovitost sistema davka na dodano vrednost.

33. Zdi se, da je Sodišče v sodbi v zadevi Komisija proti Franciji (C-384/01)³² vendarle dopustilo, da se za „delni vidik“ dobave uporabi nižja davčna stopnja. Predmet te odločbe je bila nižja obdavčitev pristojbine za dobavo električne energije in plina, medtem ko se je za plačilo, ki je bilo odvisno od porabe, še naprej uporabljala splošna stopnja.

34. Vendar pa se je Sodišče v tem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti ukvarjalo zlasti z vprašanjem, ali je Komisija dokazala, da uporaba nižje davčne stopnje vodi do izkrivljanja konkurence. Zaradi tega se iz te odločbe ne da sklepati o predloženem vpra-

29 – V opombi 23 navedena sodba Levob, točka 22.

30 – V opombi 24 navedeni sodbi CCP, točka 27, in Levob, točka 18.

31 – Glej v zvezi s tem sodbo z dne 13. julija 1989 v zadevi Henriksen (173/88, Recueil, str. 2763). V tej zadevi je Sodišče razširilo oprostitev za dajanje v najem nepremičnin v skladu s členom 13(B)(b) tudi za parkirno mesto, najeto skupaj z stanovanjsko hišo, čeprav je dajanje parkirnih mest v najem sicer obdavčeno. Tudi v opombi 24 navedeni sodbi CPP je bilo sporno, ali je treba davčno oprostitev za zavarovalniške storitve v skladu s členom 13(B)(a) Šeste direktive razširiti na določene stranske storitve, ki so povezane z zavarovalniškimi storitvami.

32 – Sodba z dne 8. maja 2003 (Recueil, str. I-4395, točka 26).

šanju. Sodišče je šele pred kratkim potrdilo, da ima opredelitev transakcije kot enotne pomen za uporabo davčne stopnje.³³ Če bi bilo pri sestavljenih transakcijah treba uporabiti različne davčne stopnje za delne transakcije, opredelitev transakcije kot enotne ne bi vplivala na uporabo davčne stopnje.

stopnja razširiti tudi na pomožno dobavo notranje opreme.³⁴

2. Uporaba sodne prakse o sestavljenih transakcijah v tej zadevi

35. Če bi se uporabila načela, ki so bila v sodni praksi razvita za sestavljene transakcije ne glede na posebne okoliščine tega primera, bi lahko sklepali, da bivalne prikolice in notranja oprema dejansko tvorijo enotno transakcijo. Za to transakcijo bi se uporabila le ena davčna stopnja, in sicer davčna stopnja, ki velja za glavno sestavino dobave. Če domnevamo, da je glavna sestavina bivalna prikolica, bi se morala ničelna davčna

36. Razširitev davčne oprostitve bi bila v konkretnem položaju v nasprotju s cilji člena 28 Šeste direktive, ki so bili predstavljeni na začetku. Konflikt med načelom, da se nacionalnih oprostitev v smislu člena 28(2) (a) Šeste direktive ne razširi, in med pravili, ki jih je razvila sodna praksa za obravnavanje sestavljenih transakcij, se lahko reši, če se primerja smisel in namen obeh načel.

37. Pravila, ki so bila postavljena v sodbi CCP in drugih upoštevnih odločbah, temeljijo na razmišljanju, da bi razbitje transakcij lahko ogrozilo učinkovitost delovanja sistema davka na dodano vrednost. Temu cilju nasprotuje skrb, da se nacionalna odstopanja od pravil Šeste direktive omeji na le na tisto, kar je nujno.

33 – V opombi 24 navedena sodba Levob, točka 18.

34 – Alternativno se lahko stanje, ki je združljivo z načeli obdavčitve sestavljenih dobav, vzpostavi tudi tako, da se za dobavo, sestavljeno iz bivalne prikolice in notranje opreme, v celoti uporablja običajna stopnja. Ker je neposredni učinek direktiv v breme posameznika izključen, bi moral tako rešitev sprejeti nacionalni zakonodajalec in odpraviti ureditev o oprostitvah.

38. Pri tehtanju teh ciljev ima interes, da se ne ogroža usklajevanja, ki je bil dosežen s Šesto direktivo, z razširitvijo nacionalnih oprostitev, prednost pred cilji, ki jim je sledilo Sodišče s pravili o določanju obsega transakcije. Ta pravila so bila v bistvu razvita le zaradi praktičnosti in nimajo absolutne veljave.

39. Tako Sodišče v sodbi CCP poudarja, da se na vprašanje, kako je treba določiti obseg transakcij, zaradi različnosti gospodarskih transakcij ne more odgovoriti izčrpno.³⁵ Pravil, določenih v sodbi CPP, se ne da uporabljati shematično. Pri določanju obsega transakcije je treba upoštevati vse okoliščine, vključno z posebnimi pravnimi okvirnimi pogoji. V tej zadevi je treba upoštevati posebnost, da je Združeno kraljestvo davčno oprostitve oblikovalo na določen način, v skladu s svojo socialno politično vrednostno presojo, in da lahko nacionalne oprostitve v skladu s prehodno ureditvijo člena 28 sicer še naprej obstajajo, ne sme pa se jih širiti.

40. Uporaba nacionalne izjeme je v skladu s členom 28(2)(a) Šeste direktive dopustna le, če je po oceni države članice potrebna zaradi natančno določenih socialnih razlogov v korist končnega potrošnika. Združeno kraljestvo je v zvezi s tem ugotovilo, da se ničelna davčna stopnja uporabi le za dobavo bivalnih prikolic. Menilo je, da vključitev notranje opreme ni socialno upravičena. Te presoje nacionalnega zakonodajalca ni mogoče prezreti.

41. Poleg tega se ne more resno dvomiti o učinkovitosti delovanja sistema davka na dodano vrednost, če je treba dobavo bivalne prikolice in njene notranje opreme, morda z odstopanjem od načel, postavljenih v sodbi CPP, obravnavati kot ločeni obdavčljivi transakciji. Zlasti ni razvidno, da ločen izkaz vsakokratnih sestavnih delov cene in uporaba različnih davčnih stopenj za te sestavne dele povzročata večje težave, kajti proizvajalec bivalnih prikolic je družbi Talacre že sedaj ločeno izstavljal račun za obe transakciji.

42. Nazadnje, res je, da je Sodišče že sprejelo razširitev davčnih oprostitev za glavno

35 – V opombi 24 navedena sodba CPP, točka 27.

sestavino sestavljene transakcije na pomožne transakcije.³⁶ Vlada Združenega kraljestva je pravilno navedla, da je v teh primerih šlo za oprostitev v skladu s členom 13 Šeste direktive, torej za oprostitve, ki so vključene v sistem Direktive, pri katerih je uporaba pravice do odbitka vstopnega davka izključena. Nacionalne izjeme v skladu s členom 28 so zunaj usklajenega okvira. Ne sledijo istim ciljem kot oprostitve, ki so določene v Direktivi in po svoji vsebini odstopajo od teh oprostitev. Zato je v teh primerih treba bolj paziti na to, da se uporaba oprostitev ne razširi.

43. Na kratko je treba povzeti: pravil o določanju obsega transakcije se ne more razumeti tako, kot da določajo, da se nacionalno oprostitve v smislu člena 28(2)(a) Šeste direktive razširi na predmete, ki so v skladu z nacionalnim pravom izrecno izključeni s področja uporabe oprostitev.

44. Združeno kraljestvo, ki ga podpira Komisija, le podredno navaja, da naj bivalne prikolice in njihova notranja oprema dejansko sploh ne bi tvorile sestavljene transakcije v smislu sodne prakse, ker so predmeti ločeni fizično in gospodarsko.³⁷ Komisija meni enako in poudarja, da se sporne določbe nanašajo na opremo, *ki se lahko razstavi*.

45. To vprašanje lahko ostane odprto, ker se sodne prakse za sestavljene transakcije ne more shematsko prenesti na okoliščine te zadeve. Le če Sodišče ne bi sledilo tukaj zastopani rešitvi, bi morale predložitveno sodišče odločiti, ali gre morda za sestavljeno transakcijo. Temu nasprotuje dejstvo, da s stališča povprečnega potrošnika bivalna prikolica brez notranje opreme ali celo notranja oprema brez bivalne prikolice ne bi bila uporabna, čeprav bi se lahko predmeti načeloma dobavili ločeno.

36 – Glej o tem zgoraj točko 31.

37 – Vlada se v zvezi s tem sklicuje na sodbo z dne 23. februarja 1988 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (353/85, Recueil, str. 817, točka 33), ki pa v tukajšnjem kontekstu ni pomembna.

V – Predlog

46. Zato predlagam, naj se na vprašanje za predhodno odločanje Court of Appeal odgovori:

Pravila o določanju obsega transakcij ne nasprotujejo oprostitvi države članice v smislu člena 28(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, ki za dobavo določenega blaga uporablja ničelno davčno stopnjo in drugo blago izvzame iz uporabe ničelne davčne stopnje, čeprav se oproščeno in neoproščeno blago dobavita skupaj.