

## Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (dziewięta 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 – Seletywne 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 (dziewięta 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. Langerę, 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,

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 j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywy Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. (Dz.U. 2001, L 22, s. 17 – wyd. spec. w j.ż. 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 stanowi:

„Opodatkowaniu [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie 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, jednakowoż dla dostawy towarów i świadczenia usług. W okresie między dniem 1 grudnia 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”, ma 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 obniżone stawki przewidziane 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 przynależnymi 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 udaje 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 rzeczonożego 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 być podlegało 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), rozpatrując skargę kasacyjną na wyrok Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch), wskazuje, iż z postępowania krajowego wynika, że rozpatrywane świadczenie uszłga 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 rzeczonoże elementy tworzą zatem jedno świadczenie. W tym względzie sąd ów zauważa, że cenę należy uiścić za te

dwa elementy i że w okresie, którego dotyczy zaskarżona przed nim decyzja określała 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 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., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), o tyle wykładnia dokonana przez Stadion Amsterdam, zgodnie z którą poszczególne składowe części 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), mogły 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, ta obniżona stawka VAT stosuje się wówczas do tego ustalonego określonego i swoistego elementu świadczenia, z wyłączeniem pozostałych jego elementów. Selektywne stosowanie obniżonej stawki VAT do jednej tylko części jednego świadczenia podlegałoby niemniej przesłance, aby w ten sposób nie dochodziło do zakłócenia konkurencji pomiędzy świadczącymi usługami 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 szósta dyrektywa należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, złożone z dwóch odrębnych elementów, jednego podstawowego i drugiego dodatkowego, dla których to elementów – gdyby były one świadczone odrębnie –

obowi?zywa?yby ró?ne stawki VAT, nale?y opodatkowa? wed?ug stawek VAT maj?cych zastosowanie do tych elementów, gdy mo?na zidentyfikowa? cen? za ka?dy element sk?adaj?c? si? na ca?kowit? cen? zap?acon? przez konsumenta w celu skorzystania z tego ?wiadczenia.

21 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, i? z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e w przypadku gdy transakcja sk?ada si? z szeregu elementów i czynno?ci, nale?y bra? pod uwag? wszystkie okoliczno?ci, w jakich jest ona dokonywana, w celu okre?lenia, czy do celów VAT transakcja ta prowadzi do co najmniej dwóch odr?bnych ?wiadcze? lub jednego ?wiadczenia (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 tak?e z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Trybuna? stwierdzi? równie?, po pierwsze, ?e z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, i? ka?d? transakcj? nale?y co do zasady uznawa? za odr?bn? i niezale?n?, i po drugie, ?e transakcja z?o?ona z jednego ?wiadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna by? sztucznie rozdzielana, aby nie pogarsza? funkcjonalno?ci systemu VAT. Nale?y stwierdzi?, ?e jedno ?wiadczenie wyst?puje wtedy, gdy co najmniej dwa elementy b?d? co najmniej dwie czynno?ci dokonane przez podatnika na rzecz klienta s? ze sob? tak ?ci?le zwi?zane, ?e tworz? obiektywnie tylko jedno niepodzielne ?wiadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie mia?oby 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 tak?e z dnia 10 listopada 2016 r., Bařtová, C?432/15, EU:C:2016:855, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Poza tym mamy do czynienia z jednym ?wiadczeniem, je?eli jeden lub kilka elementów nale?y uzna? za ?wiadczenie g?ówne, natomiast pozosta?e elementy nale?y postrzega? jako ?wiadczenie lub ?wiadczenia dodatkowe, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak ?wiadczenie g?ówne. W szczególno?ci ?wiadczenie nale?y uwa?a? za dodatkowe w stosunku do ?wiadczenia g?ównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz s?u?y skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze ?wiadczenia g?ównego us?ugodawcy (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 tak?e z dnia 10 listopada 2016 r., Bařtová, C?432/15, EU:C:2016:855, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W tym wzgl?dzie Trybuna?, odnosz?c si? do kwestii, czy dost?p do parku wodnego oferuj?cy odwiedzaj?cym nie tylko urz?dzenia umo?liwiaj?ce podejmowanie aktywno?ci sportowej, lecz tak?e inne formy rozrywki lub wypoczynku, stanowi jedno ?wiadczenie obj?te zakresem art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, uzna?, ?e fakt, i? park wodny oferuje tylko jeden rodzaj biletu wst?pu uprawniaj?cy do korzystania ze wszystkich urz?dze?, bez jakiegokolwiek rozró?nienia w zale?no?ci od rodzaju faktycznie u?ywanych urz?dze?, sposobu i czasu trwania ich u?ywania przez okres wa?no?ci biletu wst?pu, stanowi istotn? wskazówk? na istnienie jednego ?wiadczenia (wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, pkt 32).

25 W sprawie w post?powaniu g?ównym zgodne z orzecznictwem przywo?anym w pkt 21–23 niniejszego wyroku s? dokonana przez s?d odsy?aj?cy kwalifikacja wycieczki, która sk?ada si? z dwóch elementów wskazanych w pkt 15 niniejszego wyroku, jako jedno ?wiadczenie oraz uznanie przez ten s?d, ?e zwiedzanie muzeum AFC Ajax stanowi element dodatkowy do rozpatrywanego wprowadzania po stadionie.

26 Co si? tyczy kwestii, czy dwa elementy sk?adaj?ce si? na rzeczne jedno ?wiadczenie, z których to elementów jeden jest g?ówny, a drugi dodatkowy, mog? podlega? odr?bnym stawkom VAT, jakie mia?yby zastosowanie do wskazanych elementów, gdyby elementy te by?y ?wiadczone odr?bnie, interpretowanie szóstej dyrektywy w ten sposób, ?e pozwala?aby ona na takie opodatkowanie, by?oby sprzeczne z orzecznictwem przytoczonym w pkt 21–23 niniejszego

wyroku. Otóż, i jak przyznał Stadion Amsterdam, rzęd 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., BG 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 czonkowskim możliwość objęcia poszczególnych elementów składających się na jedno świadczenie różnymi stawkami VAT mającymi zastosowanie do rzeczonych elementów prowadzi 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. Okoliczności, 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 przeciwny 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 pogarszała funkcjonalności systemu VAT. Dlatego też pkt 29 owego wyroku nie można rozumieć w ten sposób, że pozwala on na zastosowanie odrębnej stawki VAT do swobodnego i określonego elementu jednego świadczenia. Przeciwnie, z rzeczonych punktów wynika, że zastosowanie takie prowadzi 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 rzeczonych dyrektywach, 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

Trybuna stwierdzi, 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 leżącej u podstaw szóstej dyrektywy, nie poruszając w żaden sposób kwestii istnienia jednego zwiadczenia. W związku z tym nie można wyciągnąć żadnego wniosku z owego wyroku co do ewentualnej możliwości zastosowania odrębnej stawki VAT do odrębnych elementów jednego zwiadczenia.

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 okoliczności, iż określone towary stanowi 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 Trybuna, który udzielił odpowiedzi przeczącej na to pytanie, podkreśli, że w sytuacji rozpatrywanej w sprawie zakończonej wyrokiem zwolnienie dostawy towarów dostarczonych razem z towarem głównym, wyłączone 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 wyłączone 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 Trybuna wyraził stwierdzenie, że orzecznictwo dotyczące opodatkowania jednej transakcji nie ma zastosowania do zwolnienia dającego 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 zakadów pogrzebowych, z wyłączeniem innych zwiadczeń 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, Trybuna uzna, że kwestia, czy transakcja złożona z kilku elementów należy uznać za jedno zwiadczenie, 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 Trybuna stwierdzi, że brak jest konieczności ustalenia, czy zwiadczenia usług wykonywane przez zakłady pogrzebowe należy uważać za jedną transakcję, ale należy natomiast przeanalizować, czy przewóz zwłok pojazdem stanowi określony i swoisty element kategorii zwiadczeń, 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 Trybuna wypowiedziała 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 szóst



dyrektyw? nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e jedno ?wiadczenie takie jak to rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, z?o?one z dwóch odr?bnych elementów, jednego b?d?cego g?ównym i drugiego dodatkowego, dla których to elementów – gdyby by?y one ?wiadczone odr?bnie – obowi?zywa?yby ró?ne stawki VAT, nale?y opodatkowa? wed?ug jednej stawki VAT maj?cej zastosowanie do tego jednego ?wiadczenia, okre?lonej w zale?no?ci od g?ównego elementu, i to nawet gdy mo?na zidentyfikowa? cen? za ka?dy element sk?adaj?c? si? na ca?kowit? cen? zap?acon? przez konsumenta w celu skorzystania z tego ?wiadczenia.

### **W przedmiocie kosztów**

37 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (dziewi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

**Szóst? dyrektyw? Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zmienion? dyrektyw? Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e jedno ?wiadczenie takie jak to rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, z?o?one z dwóch odr?bnych elementów, jednego b?d?cego g?ównym i drugiego dodatkowego, dla których to elementów – gdyby by?y one ?wiadczone odr?bnie – obowi?zywa?yby ró?ne stawki podatku od warto?ci dodanej, nale?y opodatkowa? wed?ug jednej stawki podatku od warto?ci dodanej maj?cej zastosowanie do tego jednego ?wiadczenia, okre?lonej w zale?no?ci od g?ównego elementu, i to nawet gdy mo?na zidentyfikowa? cen? za ka?dy element sk?adaj?c? si? na ca?kowit? cen? zap?acon? przez konsumenta w celu skorzystania z tego ?wiadczenia.**

Podpisy

\* J?zyk post?powania: niderlandzki.