

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 26. aprila 2012(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – člen 151(1)(c) – Razgradnja zastarelih ladij ameriške mornarice na ozemlju države članice“

V zadevi C-225/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 9. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 13. maja 2011, v postopku

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Able UK Ltd,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica senata, K. Schieman in L. Bay Larsen, sodnika,
generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth, zastopnik,
- za poljsko vlado M. Szpunar, zastopnik,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in C. Soulay, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 151(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in družbo Able UK Ltd (v nadaljevanju: Able) glede davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na storitve razgradnje zastarelih ladij ameriške mornarice.

Pravni okvir

Mednarodno pravo

3 Severnoatlantska pogodba je bila podpisana 4. aprila 1949 v Washingtonu (Združene države).

4 Protokol o statusu mednarodnega vojaškega poveljstva, ustanovljenega v skladu s Severnoatlantsko pogodbo, podpisan 28. avgusta 1952 v Parizu (v nadaljevanju: protokol o vojaškem poveljstvu), v členu 8, točka 1, določa:

„Zaradi lažje ustanovitve, gradnje, vzdrževanja in delovanja zavezniških poveljstev so ta poveljstva, če je to izvedljivo, oproščena carin in davkov v zvezi s porabo, ki je v interesu skupne obrambe ter za njihovo službeno in izključno uporabo, vsaka pogodbenica tega protokola pa za ne s katerim koli zavezniškim poveljstvom, ki deluje na njenem ozemlju, pogajanja, da bi sklenila sporazum za uveljavitev te določbe.“

Pravo Unije

5 Člen 151(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(c) dobave blaga in opravljanje storitev, opravljene znotraj države članice, pogodbenice Severnoatlantske zveze, za potrebe oboroženih sil drugih držav, pogodbenic te zveze, ali spremnega civilnega osebja ali za oskrbo njihovih menz ali kantin, kadar te sile sodelujejo pri skupni obrambi;

(d) dobave blaga in opravljanje storitev v drugo državo članico in namenjene za oborožene sile katere koli države članice, ki je pogodbenica Severnoatlantske zveze, razen same namembne države članice, za potrebe teh oboroženih sil ali spremnega civilnega osebja ali za oskrbo njihovih menz ali kantin, kadar te sile sodelujejo pri zagotavljanju skupne obrambe;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je družba Able sklenila pogodbo z United States Department of Transportation Maritime Administration (uprava za pomorstvo pri ministrstvu Združenih držav za promet) o razgradnji trinajstih ladij, ki jih je uporabljala ameriška mornarica, a so bile nato prerazporejene v rezervno floto in zasidrane na reki James River v Virginiji (Združene države). Pogodba je imela dva ločena dela. Prvi, ladje je bilo treba pripraviti in jih nato odvleči iz Združenih držav v Združeno kraljestvo. Drugi, ko so bile nameščene v ladjedelnici družbe Able, ki se nahaja v Teesside (Združeno kraljestvo), jih je bilo treba razgraditi. Inšpektorji vlade Združenih držav naj bi bili prisotni ves čas izvajanja pogodbe.

7 Družba Able je v dopisu z dne 27. avgusta 2008 od Commissioners zahtevala, naj se izrežejo o ureditvi DDV, ki velja za storitev razgradnje, ki jo je opravila. Družba Able je trdila, da so bile njene storitve oprošene plačila v skladu s členom 15, točka 10, tretja alineja, 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 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki ga je medtem nadomestil člen 151(1)(c) Direktive o DDV.

8 Commissioners so 15. oktobra 2008 sprejeli odločbo, v skladu s katero je za storitve razgradnje, ki jih je opravila družba Able, veljala splošna stopnja DDV. Ta družba je 21. oktobra 2008 zahtevala ponovno preučitev te odločbe. Ker so Commissioners 18. novembra 2008 to odločbo potrdili, je družba Able pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) vložila tožbo in to sodišče je s sodbo z dne 24. novembra 2009 presodilo, da so storitve razgradnje ladij, ki jih je opravila družba Able, oprošene plačila.

9 Commissioners so zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložili pritožbo. Menijo, da se člen 151(1)(c) Direktive o DDV uporablja le za oborožene sile države pogodbenice Severnoatlantske pogodbe, ki gostujejo v državi članici, ki je druga stranka te pogodbe, in le če te sile sodelujejo pri dejavnostih, neposredno povezanih s skupno obrambo.

10 Ker je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) menilo, da je rešitev obravnavanega spora odvisna od razlage člena 151(1)(c) Direktive o DDV, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 151(1)(c) [Direktive o DDV] razlagati tako, da je opravljanje storitve razgradnje zastarelih ladij ameriške mornarice v Združenem kraljestvu za United States Department of Transportation Maritime Administration oproščeno plačila DDV v kateri ali obeh od teh okoliščin:

(a) če ta storitev ni bila opravljena za del oboroženih sil članice NATA [Organizacija Severnoatlantske pogodbe], ki sodeluje pri skupni obrambi, ali za njihovo spremno civilno osebje;

(b) če ta storitev ni bila opravljena za del oboroženih sil članice NATA, ki je nastanjen ali gostuje v Združenem kraljestvu, ali za njihovo spremno civilno osebje?“

Vprašanje za predhodno odločanje

11 V zvezi s prvim delom postavljenega vprašanja je iz predložitvene odločbe razvidno, da izvira iz besedila člena 151(1)(c) Direktive o DDV. Na podlagi tega besedila naj bi bilo namreč mogoče zadnji del stavka te določbe, in sicer „kadar te sile sodelujejo pri skupni obrambi“, razlagati tako, da se navezuje le na neposredno predhodni del stavka, in sicer „[dobave blaga in opravljanje storitev, opravljene] za oskrbo njihovih menz ali kantin“, in ne na to določbo v celoti. Dejstvo, da v nekaterih jezikovnih različicah, kot sta angleška in francoska, pred tem zadnjim delom stavka ni vejice, naj bi potrjevalo tako razlago.

12 V zvezi s tem je treba poudariti, da je vejica na tem mestu postavljena v nekaterih drugih jezikovnih različicah te določbe, kot so španska, danska in nizozemska. V teh okoliščinah obstoja ali neobstoja vejice ni mogoče šteti za odločilnega za razlago člena 151(1)(c) Direktive o DDV.

13 V skladu z ustaljeno sodno prakso se namreč formulacija določbe prava Unije, ki se uporablja v eni od jezikovnih različic, ne more uporabljati kot edina podlaga za razlago te določbe oziroma glede tega ne more imeti prednosti pred drugimi jezikovnimi različicami. Tak pristop namreč ne bi bil združljiv z zahtevo po enotni uporabi prava Unije. Če se med jezikovnimi

različicami pojavijo razlike, je zadevno določbo zato treba razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je (glej zlasti sodbo z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-41/09, ZOdl., str. I-831, točka 44 in navedena sodna praksa).

14 V zvezi s tem je treba v skladu s prav tako ustaljeno sodno prakso Sodišča oprostitev DDV, med katerimi je oprostitev iz člena 151(1)(c) Direktive o DDV, razlagati ozko, saj so izjeme od splošnega načela, da je vsaka storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, predmet tega davka (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Feltgen in Bacino Charter Company, C-116/10, ZOdl., str. I-14187, točka 19 in navedena sodna praksa).

15 Vendar bi razlaga, da naj bi se zadnji del stavka člena 151(1)(c) Direktive o DDV navezoval le na neposredno predhodni del stavka, vodila ne le do širokega, ampak tudi do nedoslednega področja uporabe oprostitve, določene v tej določbi, kot v zvezi s tem pravilno trdi vlada Združenega kraljestva.

16 Če bi se sprejela taka razlaga, bi bile namreč dobave blaga in storitve, opravljene znotraj držav članic, pogodbenic Severnoatlantske pogodbe, za potrebe oboroženih sil drugih držav pogodbenic te pogodbe, ali njihovega spremnega civilnega osebja, oproščene plačila DDV v vseh okoliščinah, medtem ko bi bile dobave blaga in opravljanje storitev za oskrbo njihovih menz ali kantin oproščene le, če bi te sile sodelovale pri skupni obrambi. Tako razlikovanje glede obsega oprostitve iz člena 151(1)(c) Direktive o DDV pa ne bi bilo smiselno.

17 Poleg tega je treba navedeno določbo razumeti glede na cilj oprostitve, ki jo ta določa. Glede tega cilja ni nobene oporne točke za to, da je ta cilj, kot se je navajalo pred predložitvenim sodiščem, državam članicam, pogodbenicam Severnoatlantske pogodbe, preprečiti pridobitev davčne ugodnosti zaradi članstva v NATU. Poleg tega bi tak cilj, kot je navedlo samo predložitveno sodišče, predpostavljal obstoj splošne oprostitve za dobave blaga in opravljanje storitev za zaveze, ki so bile v okviru NATA sprejete, vključno s strani oboroženih sil države članice, v kateri so bile te dobave ali storitve opravljene. Vendar je očitno, da člen 151(1)(c) Direktive o DDV ne uvaja tako obsežne oprostitve.

18 Nasprotno bi bilo treba cilj, ki ga je zakonodajalec Unije uresničil s sprejetjem te določbe, prej razumeti tako, da je ta cilj državam članicam, kot trdi Evropska komisija, omogočiti spoštovanje nekaterih zavez, sprejetih v okviru NATA. Vendar na podlagi nobenega podatka iz spisa, predloženega Sodišču, ni mogoče sklepati, da bi bila za spoštovanje takih zavez potrebna razlaga člena 151(1)(c), navedena v točki 15 te sodbe.

19 Člen 8 protokola o vojaškem poveljstvu, ki naj bi ga zakonodajalec Unije, kot navaja Komisija, še posebej upošteval ob sprejetju člena 151(1)(c) Direktive o DDV, se namreč nanaša prav na oprostitev carin in davkov v zvezi s stroški, nastalimi „v interesu skupne obrambe“.

20 Člen 151(1)(c) Direktive o DDV je treba torej razlagati tako, da je storitev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki se opravlja v državi članici, pogodbenici Severnoatlantske pogodbe, in ki je razgradnja zastarelih ladij mornarice druge države pogodbenice te pogodbe, v skladu s to določbo oproščena DDV le, če se ta storitev opravlja za del oboroženih sil te druge države, ki sodelujejo pri skupni obrambi, ali za njihovo spremno civilno osebje.

21 V zvezi z drugim delom vprašanja predložitvenega sodišča je treba poudariti, da v samem besedilu člena 151(1)(c) Direktive o DDV ni navedeno, ali se mora storitev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki se opravlja v državi članici, pogodbenici Severnoatlantske pogodbe, da bi bila oproščena DDV, opravljati za del oboroženih sil druge države pogodbenice te pogodbe, ki se nahaja ali gostuje na ozemlju zadevne države članice, ali za njihovo spremno civilno osebje.

22 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba namreč pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Feltgen in Bacino Charter Company, točka 12 in navedena sodna praksa).

23 Glede sobesedila člena 151(1)(c) Direktive o DDV je treba upoštevati točko (d) odstavka 1 tega člena, kot pravilno opozarjata vladi Združenega kraljestva in Poljske. V skladu s prvo od teh dveh določb so dobave blaga in storitve, opravljene v državah članicah, pogodbenicah Severnoatlantske pogodbe, za potrebe oboroženih sil drugih držav pogodbenic te pogodbe, pod nekaterimi pogoji oproščene DDV, v skladu z drugo določbo pa so pod istimi pogoji oproščene dobave blaga in storitve, opravljene v drugi državi članici in namenjene za oborožene sile katere koli države članice, ki je pogodbenica Severnoatlantske pogodbe, razen same namembne države članice.

24 Iz teh dveh določb je razvidno, da je zakonodajalec Unije, kot je bilo navedeno že v točki 17 te sodbe, želel dobave blaga in opravljanje storitev za oborožene sile države članice gostiteljice teh dobav ali storitev izključiti iz oprostitve DDV.

25 Prvič, ta izključitev, ker se nanaša prav na oborožene sile, ki se nahajajo ali gostujejo na ozemlju svoje države članice, že kot taka namreč nakazuje, da je kraj, kjer se nahajajo ali gostujejo oborožene sile, upošteven za uporabo navedenih določb.

26 Drugič, če bi bilo treba člen 151(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da določa oprostitve DDV za dobave blaga in storitve, opravljene znotraj države članice, pogodbenice Severnoatlantske pogodbe, za potrebe oboroženih sil druge države pogodbenice te pogodbe, tudi če se te sile ne nahajajo ali ne gostujejo na ozemlju te države članice, bi bile lahko te dobave ali storitve navsezadnje, ne da bi bile predmet DDV, opravljene za oborožene sile druge države članice, ki se nahajajo ali gostujejo na njenem ozemlju. Vendar bi bila taka razlaga navedene določbe v nasprotju z namenom zakonodajalca Unije, navedenim v točki 24 te sodbe.

27 Zato je treba glede na zgoraj navedeno in tudi glede na nujnost ozke razlage oprostitve DDV, kot je bilo opozorjeno v točki 14 te sodbe, člen 151(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da so pod pogoji, ki jih določa, dobave blaga in storitve, opravljene znotraj države članice, pogodbenice Severnoatlantske pogodbe, za oborožene sile druge države pogodbenice te pogodbe, oproščene DDV, če se te sile nahajajo ali gostujejo na ozemlju zadevne države članice.

28 Iz spisa, predloženega Sodišču, ni razvidno, da bi bila za to, da se državam članicam omogoči spoštovanje zavez, ki so jih sprejele v okviru NATA, potrebna drugačna razlaga te določbe od te, navedene v prejšnji točki.

29 Nasprotno, iz člena 8 protokola o vojaškem poveljstvu je razvidno, da ta člen s tem, da določa oprostitve carin in davkov zaradi lažje ustanovitve, gradnje, vzdrževanja in delovanja vojaških poveljstev na ozemlju države pogodbenice Severnoatlantske pogodbe *per definitionem* predpostavlja, da gre za oborožene sile, ki se nahajajo ali gostujejo na ozemlju te države.

30 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 151(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je opravljanje storitev, kot je to v postopku v glavni stvari, v državi članici, pogodbenici Severnoatlantske pogodbe, ki je razgradnja zastarelih ladij mornarice druge države pogodbenice te pogodbe, v skladu s to določbo oproščeno DDV le, če:

- se ta storitev opravi za del oboroženih sil te druge države, ki sodelujejo pri skupni obrambi, ali za njihovo spremno civilno osebje in
- se ista storitev opravi za del navedenih oboroženih sil, ki so nastanjene ali gostujejo na ozemlju zadevne države članice, ali za njihovo spremno civilno osebje.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (osmi senat) razsodilo:

Člen 151(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je opravljanje storitev, kot je to v postopku v glavni stvari, v državi članici, pogodbenici Severnoatlantske pogodbe, ki je razgradnja zastarelih ladij mornarice druge države pogodbenice te pogodbe, v skladu s to določbo oproš?eno DDV le, če:

- se ta storitev opravi za del oboroženih sil te druge države, ki sodelujejo pri skupni obrambi, ali za njihovo spremno civilno osebje in
- se ista storitev opravi za del navedenih oboroženih sil, ki so nastanjene ali gostujejo na ozemlju zadevne države članice, ali za njihovo spremno civilno osebje.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.