

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. balandžio 26 d.(*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimo atvejai – 151 straipsnio 1 dalies c punktas – Nusid?v?jusi? Amerikos j?r? laivyno laiv? išmontavimas valstyb?s nar?s teritorijoje“

Byloje C?225/11

d?l *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtin? Karalyst?) 2011 m. geguž?s 9 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. geguž?s 13 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

prieš

Able UK Ltd

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Prechal (praneš?jas), teis?jai K. Schieman ir L. Bay Larsen, generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos L. Seeboruth,
- Lenkijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Szpunar,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir C. Soulay,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 151 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir *Able UK Ltd* (toliau – *Able*) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), taikomo nusid?v?jusi? Amerikos j?r? laivyno laiv? išmontavimo paslaugoms.

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

3 1949 m. balandžio 4 d. Vašingtone (Jungtinės Valstijos) pasirašyta Šiaurės Atlanto sutartis.

4 1952 m. rugpjūčio 28 d. Paryžiuje pasirašyto Protokolo dėl tarptautinių karinių vadaviečių, steigimo gyvendinant Šiaurės Atlanto sutartį, statuso (toliau – Protokolas dėl karinių vadaviečių) VIII straipsnio 1 punkte numatyta:

„Siekiant palengvinti Sąjungininkų vadaviečių steigimą, statybą, išlaikymą ir veiklą, šios vadavietės yra atleidžiamos, kiek tai žmanoma, nuo muitų ir mokesčių, susijusių su jų išlaidomis bendros gynybos interesais ir vien tik oficialiai veiklai, ir kiekviena šio Protokolo Šalis pradeda derybas su visomis jos teritorijoje veikiančiomis Sąjungininkų vadavietėmis, kad būtų sudaryti susitarimai šiai nuostatai gyvendinti.“

Sąjungos teisė

5 Pagal PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalį:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<...>

c) tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos valstybėje narėje, kuri yra Šiaurės Atlanto Sutarties šalis, ir kurios yra skirtos kitų šios Sutarties šalių ginkluotosioms pajėgoms ar jas lydinčiam civiliniam personalui naudoti ar jų valgykloms aprūpinti, kai tokios pajėgos dalyvauja bendrose gynybos operacijose;

d) tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos kitoje valstybėje narėje, kurios yra skirtos bet kurios valstybės narės, kuri yra Šiaurės Atlanto Sutarties šalis, bet ne pačios paskirties valstybės narės ginkluotosioms pajėgoms ar jas lydinčiam civiliniam personalui naudoti ar jų valgykloms aprūpinti, kai tokios pajėgos dalyvauja bendrose gynybos operacijose;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

6 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Able* su *United States Department of Transportation Maritime Administration* (Jungtinė Valstijų Transporto departamento Jūrų administracija) sudarė sutartį dėl trylikos laivų, naudotų Amerikos jūrų laivyne, vėliau perduotų saugoti atsargos laivynui ir priešvartuotų Džeimso upėje Virdžinijoje (Jungtinės Valstijos), išmontavimo. Sutartį sudaro dvi atskiros dalys. Pirma, laivai turėjo būti paruošti, paskui iš Jungtinės Valstijų nutempti į Jungtinę Karalystę. Antra, nutempti į *Able* bazę, esančią Tysaide (Jungtinė Karalystė), jie turėjo būti išmontuoti. Jungtinė Valstijų vyriausybės inspektoriai turėjo dalyvauti atliekant visus veiksmus per visą sutarties galiojimo laikotarpį.

7 2008 m. rugpjūčio 27 d. laišku *Able* paprašė *Commissioners* priimti sprendimą dėl jos teikiamų išmontavimo paslaugų apmokestinimo PVM. *Able* tvirtino, kad jos teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) 15 straipsnio 10 punkto trečiojo traūkų, vėliau pakeistų PVM direktyvos 151 straipsnio 1

dalies c punktu.

8 2008 m. spalio 15 d. *Commissioners* priėmė sprendimą, pagal kurį *Able* suteiktos išmontavimo paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu. 2008 m. spalio 21 d. ši bendrovė paprašė persvarstyti minėtą sprendimą. 2008 m. lapkričio 18 d. *Commissioners* šį sprendimą patvirtinus, *Able* pateikė skundą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)*, o šis 2009 m. lapkričio 24 d. sprendimu nusprendė, kad *Able* teikiamos laivų išmontavimo paslaugos neapmokestinamos PVM.

9 *Commissioners* dėl šio sprendimo pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Anot jo, PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punktas taikomas tik valstybėms, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, ginkluotosioms pajėgoms, esančioms valstybėje narėje, kuri yra kita šios sutarties šalis, ir tik jei šios pajėgos dalyvauja veikloje, tiesiogiai susijusioje su bendra gynybos operacija.

10 Manydamas, kad sprendimui nagrinėjamoje byloje priimti reikalingas PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkto išaiškinimas, *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 151 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį PVM neapmokestinamas nusidėjusių Amerikos jūrų laivyno laivų išmontavimo paslaugų teikimas *United States Department of Transportation Maritime Administration* Jungtinėje Karalystėje esant kuriai nors ar abiem šioms aplinkyboms:

a) kai šios paslaugos nebuvo suteiktos bendroje gynybos operacijoje dalyvaujančių NATO [Šiaurės Atlanto sutarties organizacija] narės ginkluotųjų pajėgų vienetai ar jas lydintiems civiliams darbuotojams;

b) kai šios paslaugos nebuvo suteiktos Jungtinėje Karalystėje dislokuotų ar laikinai esančių NATO narės ginkluotųjų pajėgų vienetai ar jas lydintiems civiliams darbuotojams?“

Dėl prejudicinio klausimo

11 Kalbant apie pirmąjį pateikto klausimo dalį, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ji kilo dėl PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkto formuluotės. Iš tiesų, dėl šios formuluotės būtų galima skaityti paskutinę šios nuostatos sakinio dalį, t. y. žodžius „kai tokios pajėgos dalyvauja bendroje gynybos operacijose“, kaip susijusį tik su prieš patį esančia sakinio dalimi, t. y. „[teikiamos prekės ar teikiamos paslaugos] jį valgykloms aprūpinti“, o ne kaip susijusį su visa šia nuostata. Tai, kad kai kuriose kalbinėse versijose, pavyzdžiui, anglų ir prancūzų, prieš šį paskutinį sakinio dalį nėra kablelio, galėtų patvirtinti tokį aiškinimą.

12 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad kai kuriose šios nuostatos kalbinėse versijose, pavyzdžiui, ispanų, danų ir olandų, šioje vietoje kablelis yra. Šiomis aplinkybėmis kablelio buvimas ar nebuvimas negali būti laikomas lemiamu aiškinant PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punktą.

13 Iš tiesų, pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką vienoje Sąjungos teisės nuostatos kalbini versij vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar gyti dėl to prioritet kit kalbinių versijų atžvilgiu. Toks požiūris būtų nesuderinamas su vienodo Sąjungos teisės taikymo reikalavimu. Taigi, esant vairi kalbinių versijų neatitikimui, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės nuostatą, kuri dalis ji yra, bendrą struktūrą ir tikslą (žr., be kita ko, 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-41/09, Rink. p. I-831, 44 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

14 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal taip pat nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką neapmokestinimo PVM atvejai, įskaitant PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkte nustatytą neapmokestinimo atvejį, turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį kiekviena apmokestinamojo asmens už atlygą suteikta paslauga apmokestinama šiuo mokesčiu, išimtis (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company*, C-116/10, Rink. p. I-14187, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

15 Tačiau aiškinant, kad PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkto paskutinį sakinio dalis susijusi tik su prieš ją esančia sakinio dalimi, šioje nuostatoje numatytam neapmokestinimo atvejui tektų pripažinti ne tik plačią, bet ir nenuoseklią taikymo sritį, kaip teisingai pažymėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė.

16 Iš tiesų, jei būtų laikomasi tokio aiškinimo, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas valstybės narėse, kurios yra Šiaurės Atlanto sutarties šalys, kitų šios sutarties šalių ginkluotosioms pajėgoms, kad jas naudotų šios pajėgos ar jas lydintys civiliai darbuotojai, būtų neapmokestinami PVM bet kuriomis aplinkybėmis, nors tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos jų valgykloms aprūpinti būtų neapmokestinamos, tik jei šios pajėgos dalyvautų bendroje gynybos operacijoje. Tačiau toks PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkte numatyto neapmokestinimo apimties diferencijavimas, atrodo, neturi jokios prasmės.

17 Be to, ši nuostata turi būti suprantama atsižvelgiant į ją nustatyto neapmokestinimo tikslą. Kalbant apie šį tikslą, nėra jokių duomenų, kad juo būtų siekiama, kaip buvo minėta prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, sukliudyti valstybėms narėms, kurios yra Šiaurės Atlanto sutarties šalys, pasinaudoti mokesčiniu pranašumu, atsirandančiu dėl jų stojimo į NATO. Be to, kaip pažymėjo pats prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, toks tikslas reikštų, kad egzistuoja bendro pobūdžio tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, susijusių su dėl narystės NATO prisiimtaissipareigojimais, įskaitant pačios valstybės narės, kurioje tiekiamos šios prekės ar teikiamos šios paslaugos, ginkluotųjų pajėgų, neapmokestinimas. Tačiau akivaizdu, kad PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkte nenustatomas tokios apimties neapmokestinimas.

18 Tačiau atrodo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjo tikslas priimant šią nuostatą labiau turėtų būti suprantamas, kaip teigia Europos Komisija, kaip tikslas, kuriuo siekiama leisti valstybėms narėms laikytis tam tikrą prisiimtąsipareigojimą, susijusį su naryste NATO. Tačiau iš jokios Teisingumo Teismui pateiktos informacijos negalima daryti išvados, kad 151 straipsnio 1 dalies c punktas reikėtų aiškinti taip, kaip nurodyta šio sprendimo 15 punkte, kad tokie sipareigojimai galėtų būti gyvendinami.

19 Priešingai, Protokolo dėl karinių vadaviečių VIII straipsnyje, kuriuo, kaip pažymi Komisija, konkrečiai rėmėsi Sąjungos teisės aktų leidėjas, priimdamas PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punktą, kaip tik nurodomas neapmokestinimas muitais ir mokesčiais, susijusiais su patirtomis išlaidomis „bendros gynybos interesais“.

20 Todėl PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punktas reikalauja aiškinti taip, kad tokia paslauga, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, atlikta valstybėje narėje, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, ir apimanti kitos šios sutarties šalies nusidėjusio jūrų laivyno laivų išmontavimą, neapmokestinama PVM pagal šiuos nuostatus, tik jeigu ši paslauga teikiama šios kitos valstybės ginkluotųjų pajėgų, dalyvaujančių bendroje gynybos operacijoje, vienetui ar jai lydintiems civiliams darbuotojams.

21 Kalbant apie antrą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto klausimo dalį reikia pažymėti, kad pačioje PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkto formuluotėje nenurodyta, ar tam, kad valstybėje narėje, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, teikiamos paslaugos, kaip antai nagrinėjamosios pagrindinė byloje, būtų neapmokestinamos PVM, jos turi būti teikiamos atitinkamos valstybės narės teritorijoje dislokuotai ar laikinai esančiai kitos šios sutarties šalies ginkluotųjų pajėgų vienetui ar jai lydintiems civiliams darbuotojams.

22 Tačiau pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką aiškinant Sąjungos teisės nuostatus reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į priemonio aplinkybes bei teisės nuostatomis, kurių dalis ji yra, siekiamus tikslus (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company* 12 punktas ir jame nurodytą teismo praktiką).

23 Kiek tai susiję su PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punkto priemonio aplinkybėmis, kaip teisingai pažymi Jungtinės Karalystės ir Lenkijos vyriausybės, reikia atsižvelgti į to paties straipsnio 1 dalies d punktą. Nors pagal pirmąjį iš šių dviejų nuostatų tam tikromis sąlygomis PVM neapmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas valstybės narės, kurios yra Šiaurės Atlanto sutarties šalys, skirtas kitai šios sutarties šaliai ginkluotosioms pajėgoms, pagal antrąjį nuostatą tomis pačiomis sąlygomis neapmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, atliekamas kitoje valstybėje narėje ir skirtas bet kurios kitos Šiaurės Atlanto sutarties šalies nei paskirties valstybės narės ginkluotosioms pajėgoms.

24 Remiantis šiomis dviem nuostatomis darytina išvada, kaip jau nurodyta šio sprendimo 17 punkte, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo netaikyti neapmokestinimo PVM tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, skirtoms priimančio valstybės, kurioje teikiamos šios prekės ar teikiamos šios paslaugos, ginkluotosioms pajėgoms.

25 Tačiau, pirma, ši išimtis, kiek ji taikoma konkrečiai ginkluotosioms pajėgoms, dislokuotoms ar laikinai esančioms savo valstybės narės teritorijoje, jau parodo, kad ginkluotųjų pajėgų dislokavimo ar laikino buvimo vieta yra svarbi taikant šias nuostatas.

26 Antra, jei PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punktas būtų aiškinamas taip, kad pagal jį PVM neapmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas valstybėje narėje, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, skirtas kitos šios sutarties šalies ginkluotosioms pajėgoms, net jei šios pajėgos nėra dislokuotos ar laikinai nėra šios valstybės narės teritorijoje, galiausiai šios prekės ar paslaugos galėtų būti neapmokestinant PVM teikiamos ar teikiamos kitos valstybės narės ginkluotosioms pajėgoms, kurios dislokuotos ar laikinai yra pastarosios valstybės teritorijoje. Tačiau toks šios nuostatos aiškinimas prieštarautų Sąjungos teisės aktų leidėjo valiai, nurodytai šio sprendimo 24 punkte.

27 Todėl atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir, be to, į būtinybę neapmokestinimo PVM atvejus aiškinti siaurai, kaip priminta šio sprendimo 14 punkte, PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį jame numatytomis sąlygomis PVM neapmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas valstybėje narėje, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, skirtas kitos šios sutarties šalies ginkluotosioms pajėgoms, jeigu jos dislokuotos ar laikinai yra atitinkamos valstybės narės teritorijoje.

28 Remiantis Teisingumo Teismui pateikta bylos medžiaga, negalima daryti išvados, kad ši nuostata reikėtų aiškinti kitaip, nei nurodyta ankstesniame punkte, kad valstybės narės galėtų laikytis prisiimtųsipareigojimų NATO.

29 Priešingai, remiantis Protokolo dėl karinių vadaviečių VIII straipsniu, darytina išvada, kad numatant neapmokestinimą muitais ir mokesčiais, siekiant palengvinti sąjungininkų vadaviečių steigimą, statybą, išlaikymą ir veiklą valstybės, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, teritorijoje, šis straipsnis pagal apibrėžimą reiškia, kad kalbama apie šioje valstybėje dislokuotas ar laikinai esančias ginkluotusias pajėgas.

30 Todėl pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog PVM direktyvos 151 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad tokia paslauga, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, teikiama valstybėje narėje, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, ir apimanti kitos šios sutarties šalies nusidėjusiųjųjų laivyno laivų išmontavimą, neapmokestinama PVM pagal šią nuostatą, tik jeigu:

- ši paslauga teikiama šios kitos valstybės ginkluotųjų pajėgų, dalyvaujančių bendroje gynybos operacijoje, vienetui ar jais lydintiems civiliams darbuotojams ir kai
- ta pati paslauga teikiama šio ginkluotųjų pajėgų, dislokuotų ar laikinai esančių atitinkamos valstybės narės teritorijoje, vienetui ar jais lydintiems civiliams darbuotojams.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 151 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad tokia paslauga, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, teikiama valstybėje narėje, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties šalis, ir apimanti kitos šios sutarties šalies nusidėjusiųjųjų laivyno laivų išmontavimą, neapmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu pagal šią nuostatą, tik jeigu:

- ši paslauga teikiama šios kitos valstybės ginkluotųjų pajėgų, dalyvaujančių bendroje gynybos operacijoje, vienetui ar jais lydintiems civiliams darbuotojams ir kai
- ta pati paslauga teikiama šio ginkluotųjų pajėgų, dislokuotų ar laikinai esančių atitinkamos valstybės narės teritorijoje, vienetui ar jais lydintiems civiliams darbuotojams.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.