

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 26. apríla 2012 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – Oslobodenia od dane – ?lánok 151 ods. 1 písm. c) – Plnenie spo?ívajúce v demontáži vyradených lodí amerického námorníctva vykonávané na území ?lenského štátu“

Vo veci C?225/11,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené krá?ovstvo) z 9. mája 2011 a doru?ený Súdnemu dvoru 13. mája 2011, ktorý súvisí s konaním:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Able UK Ltd,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsední?ka ôsmej komory A. Prechal (spravodajky?a), sudcovia K. Schieman a L. Bay Larsen,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- vláda Spojeného krá?ovstva, v zastúpení: L. Seeboruth, splnomocnený zástupca,
- po?ská vláda, v zastúpení: M. Szpunar, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 151 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (?alej len „Commissioners“) a Able UK Ltd (?alej len „Able“) týkajúceho sa dane z

pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) uplatnite?nej na služby demontáže vyradených lodí amerického námorníctva.

Právny rámec

Medzinárodné právo

3 Severoatlantická zmluva bola podpísaná vo Washingtone (Spojené štáty) 4. apríla 1949.

4 Protokol o statuse medzinárodných vojenských veliteľstiev zriadených podľa Severoatlantickej zmluvy, podpísaný v Paríži 28. augusta 1952 (?alej len „protokol o vojenských veliteľstvách“) stanovuje v ?lánku 8 ods. 1:

„S cie?om u?ah?i? zria?ovanie, výstavbu, údržbu a prevádzku spojeneckých veliteľstiev budú tieto, ak je to možné, v záujme spoločnej obrany a na ich oficiálny a výlu?ný prospech oslobodené od ciel a daní, ktoré ovplyv?ujú ich náklady, a každá zmluvná strana tohto protokolu za?ne rokova? s každým spojeneckým veliteľstvom na svojom území s cie?om uzatvori? dohodu, ktorá zabezpe?í vykonanie tohto ustanovenia.“

Právo Únie

5 Pod?a ?lánku 151 ods. 1 smernice o DPH:

„?lenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

c) dodanie tovaru a poskytovanie služieb v ?lenskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, ur?ených na použitie ozbrojenými silami iných štátov, ktoré sú stranami tejto zmluvy, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, alebo na zásobovanie ich bufetov alebo jedální, pokia? sa ozbrojené sily podie?ajú na spoločnom obrannom úsilí;

d) dodanie tovaru a poskytovanie služieb inému ?lenskému štátu ur?ených na použitie ozbrojenými silami akéhoko?vek iného štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, než je samotný ?lenský štát ur?enia, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, alebo na zásobovanie ich bufetov alebo jedální, pokia? sa ozbrojené sily podie?ajú na spoločnom obrannom úsilí;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Able uzatvoril zmluvu s United States Department of Transportation Maritime Administration (Agentúra pre námorné záležitosti zriadená ministerstvom dopravy Spojených štátov amerických) s cie?om demontáže trinástich lodí, ktoré slúžili v americkom námorníctve, ale boli potom presunuté do rezervnej flotily a kotvili v James River vo Virgínii (Spojené štáty). Zmluva bola rozdelená na dve odlišné ?asti. Najprv museli byť lode pripravené a potom odtiahnuté zo Spojených štátov amerických do Spojeného krá?ovstva. Potom, keď boli zabezpe?ené v zariadení Able nachádzajúcom sa v Teesside (Spojené krá?ovstvo), sa mali demontova?. Inšpektori vlády Spojených štátov mali byť prítomní v zariadení počas celej d?žky trvania zmluvy.

7 Able požiadal Commissioners v liste z 27. augusta 2008 o rozhodnutie, či sa má na demontážne služby, ktoré poskytuje, uplatni? DPH. Able tvrdil, že jeho plnenia sú oslobodené v

súlade s ?lánkom 15 bodom 10 tre?ou zarážkou šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu ? spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), ktorý bol medzitým nahradený ?lánkom 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

8 Dňa 15. októbra 2008 Commissioners vydali rozhodnutie, podľa ktorého služby demontáže poskytované zo strany Able podliehajú štandardnej sadzbe DPH. Táto spoločnosť požiadala o prehodnotenie uvedeného rozhodnutia 21. októbra 2008. Commissioners potvrdili toto rozhodnutie 18. novembra 2008 a Able podal žalobu na First-tier Tribunal (Tax Chamber), ktorý rozhodnutím z 24. novembra 2009 rozhodol, že služby demontáže lodí poskytované zo strany Able sú oslobodené od DPH.

9 Commissioners podali proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na vnútroštátny súd. Podľa nich sa ?lánok 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH uplatňuje len na ozbrojené sily štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, ktoré sa zdržiavajú v ?lenskom štáte, ktorý je inou stranou Severoatlantickej zmluvy, a len ak sa tieto sily zúčastňujú na ?innosti priamo spojenej so spoločným obranným úsilím.

10 Keže Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) dospel k záveru, že riešenie veci, v ktorej koná, si vyžaduje výklad ?lánku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa ?lánok 151 ods. 1 písm. c) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že od DPH je oslobodené poskytnutie služieb demontáže vyradených lodí amerického námorníctva v Spojenom krá?ovstve pre United States Department of Transportation Maritime Administration v jednej z nasledujúcich situácií alebo v oboch:

- a) ak toto plnenie nie je určené zložke ozbrojených síl ?lena NATO [Organizácia Severoatlantickej zmluvy] podieľajúcich sa na spoločnom obrannom úsilí alebo civilným zamestnancom, ktorí ich sprevádzajú;
- b) ak toto plnenie nie je určené zložke ozbrojených síl ?lena NATO umiestnených alebo zdržiavajúcich sa v Spojenom krá?ovstve alebo civilným zamestnancom, ktorí ich sprevádzajú?“

O prejudiciálnej otázke

11 Pokiaľ ide o prvú ?asť položenej otázky, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že pramení zo znenia ?lánku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. Toto znenie totiž umožňuje chápať poslednú ?asť vety v tomto ustanovení, teda slová „pokiaľ sa ozbrojené sily podieľajú na spoločnom obrannom úsilí“, tak, že sa týkajú výlučne ?asti vety, ktorá je bezprostredne predtým, ?iže „[dodanie tovaru a poskytovanie služieb určených] na zásobovanie ich bufetov alebo jedální“ a nie tak, že sa týka uvedeného ustanovenia ako celku. To, že v niektorých jazykových verziách, ako je anglická a francúzska verzia, nie je ?iarka pred touto poslednou ?asťou vety, sa zdá ako potvrdenie takéhoto chápania.

12 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že ?iarka na tomto mieste sa nachádza v niektorých iných jazykových verziách uvedeného ustanovenia, ako je španielska, dánska a holandská verzia. Za týchto okolností prítomnosť, resp. neprítomnosť ?iarky nemožno považovať za rozhodujúcu pre výklad ?lánku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

13 Podľa ustálenej judikatúry totiž nemôže byť formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia Únie chápaná ako jediný základ na výklad tohto ustanovenia, prípadne sa nemôže v tejto súvislosti považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami.

Takýto prístup by totiž nebol v súlade s požiadavkou jednotnosti pri uplatňovaní práva Únie. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými verziami textu sa má predmetné ustanovenie vykladať podľa všeobecnej štruktúry a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C-41/09, Zb. s. I-831, bod 44 a citovanú judikáciu).

14 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora oslobodenia od DPH, medzi ktoré patrí oslobodenie zakotvené v článku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, sa musia vykladať doslovne, pretože sú výnimkami zo všeobecnej zásady, podľa ktorej každá služba poskytnutá zdaniteľnou osobou za protihodnotu podlieha tejto dani (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 22. decembra 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, Zb. s. I-14187, bod 19 a citovanú judikáciu).

15 Výklad, podľa ktorého sa posledná časť vety článku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH týka výlučne časti vety, ktorá jej bezprostredne predchádza, by viedol k tomu, že by sa oslobodeniu zakotvenému v tomto ustanovení priznala nielen rozsiahla pôsobnosť, ale by to takisto viedlo k inkoherecii, ako správne uviedla vláda Spojeného kráľovstva.

16 Keby sa totiž uznal takýto výklad, dodávka tovaru a poskytovanie služieb v členských štátoch, ktoré sú stranami Severoatlantickej zmluvy, určených na použitie ozbrojenými silami iných štátov, ktoré sú stranami tejto zmluvy, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, by boli oslobodené od DPH za každých okolností, kým dodávka tovaru a poskytovanie služieb určených na zásobovanie ich bufetov alebo jedální by boli oslobodené, len ak sa tieto ozbrojené sily podieľajú na spoločnom obrannom úsilí. Takéto rozlišovanie, pokiaľ ide o rozsah oslobodenia stanoveného v článku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, sa zdá byť zbavené akéhokoľvek zmyslu.

17 Okrem toho uvedené ustanovenie sa musí chápať tak, že sa zohľadní cieľ oslobodenia, ktoré ním bolo zavedené. Pokiaľ ide o tento cieľ, neexistuje žiadna indícia, podľa ktorej by týmto cieľom bolo, ako už bolo uvedené na vnútroštátnom súde, brániť členským štátom, ktoré sú stranami Severoatlantickej zmluvy, mať prospech z daňovej výhody vyplývajúcej z ich pristúpenia k NATO. Navyše, ako uviedol sám vnútroštátny súd, takýto cieľ by implikoval existenciu všeobecného oslobodenia dodávok tovaru a poskytovania služieb na účely záväzkov prijatých v rámci NATO vrátane tých, ktoré prijali vlastné ozbrojené sily členského štátu, v ktorom sa tieto dodávky tovaru alebo tieto poskytovania služieb realizujú. Je zjavné, že článok 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH nezavádza oslobodenie takéhoto rozsahu.

18 Na druhej strane sa zdá, že cieľ sledovaný normotvorcom Únie tým, že prijal uvedené ustanovenie, sa musí chápať, ako uvádza Komisia, skôr tak, že ním je umožniť členským štátom dodržať niektoré záväzky prijaté v rámci NATO. Žiadny prvok v spise predloženom Súdnemu dvoru neumožňuje dospieť k záveru, že by bol nutný výklad uvedeného článku 151 ods. 1 písm. c) uvádzaný v bode 15 tohto rozsudku, aby sa mohli dodržať takéto záväzky.

19 Naopak, článok 8 protokolu o vojenských veliteľstvách, z ktorého sa, ako poznamenala Komisia, normotvorca Únie konkrétne inšpiroval, keď prijal článok 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, odkazuje presne na oslobodenie od ciel a daní súvisiacich s výdavkami znášanými „v záujme spoločnej obrany“.

20 Je teda potrebné vykladať článok 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH v tom zmysle, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, vykonávané v členskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, a spočívajúce v demontáži vyradených lodí námorníctva iného štátu, ktorý je stranou tejto zmluvy, je oslobodené od DPH podľa tohto ustanovenia, len ak sa toto plnenie poskytne v prospech zložky ozbrojených síl tohto iného štátu, ktoré sa podieľajú na

spoložnom obrannom úsilí, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú.

21 Pokiaľ ide o druhú časť otázky položenej vnútroštátnym súdom, je potrebné uviesť, že znenie článku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH samo osebe neuvádza, či poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, vykonané v členskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, musí byť na to, aby bolo oslobodené od DPH, realizované v prospech zložky ozbrojených síl iného štátu, strany tejto zmluvy, ktoré sú umiestnené alebo sa zdržiavajú na území dotknutého členského štátu, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú.

22 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je však na výklad ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri najmä rozsudok Feltgen a Bacino Charter Company, už citovaný, bod 12 a citovanú judikatúru).

23 Pokiaľ ide o kontext článku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, je potrebné zohľadniť, ako to správne poznamenáva vláda Spojeného kráľovstva a poľská vláda, odsek 1 písm. d) toho istého článku. Hoci prvé z týchto dvoch ustanovení oslobodzuje od DPH za určitých podmienok dodávky tovarov a poskytovanie služieb vykonané v členských štátoch, ktoré sú stranami Severoatlantickej zmluvy a sú určené ozbrojeným silám iných štátov, ktoré sú stranami tejto zmluvy, druhé ustanovenie oslobodzuje za tých istých podmienok dodávky tovaru a poskytovanie služieb inému členskému štátu určených na použitie ozbrojenými silami akéhokoľvek iného štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, než je samotný členský štát určená.

24 Z týchto dvoch ustanovení vyplýva, že ako už bolo uvedené v bode 17 tohto rozsudku, normotvorca Únie chcel vylúčiť z oslobodenia od DPH dodávky tovaru a poskytovanie služieb ozbrojeným silám členského štátu, kam tieto dodávky tovaru alebo poskytovania služieb smerujú.

25 Uvedené vylúčenie, keďže sa týka práve ozbrojených síl, ktoré sú umiestnené alebo sa zdržiavajú na území svojho vlastného členského štátu, vytvára už samo osebe dojem, že miesto umiestnenia alebo zdržiavania sa ozbrojených síl je relevantné na uplatnenie uvedených ustanovení.

26 Ďalej, keby sa článok 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH vykladal tak, že oslobodzuje od DPH dodávky tovaru a poskytovanie služieb vykonané v členskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené ozbrojeným silám iného štátu, ktorý je stranou tejto zmluvy, hoci uvedené sily nie sú umiestnené alebo sa nezdržiavajú na území uvedeného členského štátu, tieto dodávky tovaru alebo poskytovania služieb by mohli byť bez toho, aby podliehali DPH, v konečnom dôsledku v prospech ozbrojených síl iného členského štátu, ktoré sú umiestnené alebo sa zdržiavajú na území posledného uvedeného štátu. Takýto výklad uvedeného ustanovenia by narušil vôľu normotvorcu Únie uvedenú v bode 24 tohto rozsudku.

27 Preto, keď sa zohľadní všetko vyššie uvedené, ako aj navyše potreba vykladať oslobodenia od DPH doslovne, ako sa pripomína v bode 14 tohto rozsudku, článok 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa musí vykladať tak, že oslobodzuje za ním stanovených podmienok dodávky tovaru a poskytovanie služieb vykonané v členskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené ozbrojeným silám iného štátu, ktorý je stranou tejto zmluvy, ak sú tieto sily umiestnené alebo sa zdržiavajú na území dotknutého členského štátu.

28 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva, že na to, aby mohli členské štáty dodržať záväzky nimi prijaté v rámci NATO, by bol nutný výklad uvedeného ustanovenia, ktorý by bol iný ako výklad uvedený v predchádzajúcom bode.

29 Naopak, z článku 8 protokolu o vojenských veliteľstvách vyplýva, že tento článok tým, že

stanovuje oslobodenie od ciel a daní s cieľom uľahčiť zriaďovanie, výstavbu, údržbu a prevádzku spojeneckých veliteľstiev na území štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, nevyhnutne predpokladá, že ide o ozbrojené sily umiestnené alebo zdržiavajúce sa na území tohto štátu.

30 V dôsledku toho je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že článok 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, vykonávané v členskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, a spočívajúce v demontáži vyradených lodí námorníctva iného štátu, ktorý je stranou tejto zmluvy, je oslobodené od DPH podľa tohto ustanovenia, len ak:

- sa toto plnenie poskytne v prospech zložky ozbrojených síl tohto iného štátu, ktoré sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, a
- toto isté plnenie sa poskytne v prospech zložky uvedených ozbrojených síl, ktoré sú umiestnené alebo sa zdržiavajú na území dotknutého členského štátu, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú.

O trovách

31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 151 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb, o aké ide vo veci samej, vykonávané v členskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, a spočívajúce v demontáži vyradených lodí námorníctva iného štátu, ktorý je stranou tejto zmluvy, je oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa tohto ustanovenia, len ak:

- sa toto plnenie poskytne v prospech zložky ozbrojených síl tohto iného štátu, ktoré sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, a
- toto isté plnenie sa poskytne v prospech zložky uvedených ozbrojených síl, ktoré sú umiestnené alebo sa zdržiavajú na území dotknutého členského štátu, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.