



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

26. dubna 2012\*

„DPH — Směrnice 2006/112/ES — Osvobození od daně — Článek 151 odst. 1 písm. c) — Plnění spočívající v demontáži zastaralých lodí amerického námořnictva uskutečněné na území členského státu“

Ve věci C-225/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království) ze dne 9. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 13. května 2011, v řízení

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

proti

**Able UK Ltd,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně senátu, K. Schiemann a L. Bay Larsen, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem, jako zmocněncem,
- za polskou vládu M. Szpunarem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

\* Jednací jazyk: angličtina.

## Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a Able UK Ltd (dále jen „Able“) ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uplatnitelné na služby demontáže zastaralých lodí amerického námořnictva.

### Právní rámec

#### *Mezinárodní právo*

- 3 Dne 4. dubna 1949 byla ve Washingtonu (Spojené státy americké) podepsána Severoatlantická smlouva.
- 4 Protokol o statutu mezinárodních vojenských velitelství ustavených podle Severoatlantické smlouvy, podepsaný v Paříži dne 28. srpna 1952 (dále jen „Protokol o statutu mezinárodních vojenských velitelství“), ve svém čl. VIII bodě 1 stanoví:

„Za účelem usnadnění zřízení, výstavby, údržby a provozu spojeneckých velitelství budou tato velitelství v prakticky uskutečnitelném rozsahu osvobozena od poplatků a daní, což ovlivní jejich výdaje v zájmu společné obrany a v jejich oficiální a výlučný prospěch, a každá smluvní strana tohoto Protokolu zahájí jednání s každým spojeneckým velitelstvím na svém území za účelem uzavření ujednání, kterým by se naplnilo toto ustanovení.“

#### *Unijní právo*

- 5 Článek 151 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

- c) dodání zboží a poskytnutí služby na území členských států, které jsou stranami Severoatlantické smlouvy, pro použití ozbrojenými silami ostatních států, které jsou stranami uvedené smlouvy, nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími anebo k zásobení jejich jídelen, pokud se tyto síly podílejí na společném obranném úsilí;
- d) dodání zboží a poskytnutí služby směřující do jiného členského státu pro ozbrojené síly kteréhokoli členského státu, jenž je stranou Severoatlantické smlouvy a není sám státem určen, pro použití těmito ozbrojenými silami nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími anebo k zásobení jejich jídelen, pokud se tyto síly podílejí na společném obranném úsilí;

[...]“

### Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 6 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Able uzavřela smlouvu s United States Department of Transportation Maritime Administration (odbor námořní dopravy ministerstva dopravy Spojených států amerických) na demontáž třinácti lodí, jež bývaly ve službách amerického námořnictva, avšak

kteře byly posléze převedeny do záložní flotily a kotvily na řece James River ve Virginii (Spojené státy americké). Tato smlouva sestávala ze dvou odlišných částí. Lodě měly být nejprve připraveny a následně odvečeny ze Spojených států amerických do Spojeného království. Dále měly být, po jejich zajištění v zařízení společnosti Able v Teesside (Spojené království), demontovány. Po celou dobu trvání smlouvy měli být na místě přítomni inspektoři vlády Spojených států amerických.

- 7 V dopise ze dne 27. srpna 2008 společnost Able požádala Commissioners, aby vydal rozhodnutí týkající se její povinnosti k odvedení DPH z demontážních služeb, které poskytuje. Společnost Able tvrdila, že je její plnění osvobozeno od daně podle čl. 15 odst. 10 třetí odrážky šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1), který byl od té doby nahrazen čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.
- 8 Commissioners vydal dne 15. října 2008 rozhodnutí, v němž byly demontážní služby společnosti Able posouzeny jako služby podléhající standardní sazbě DPH. Tato společnost požádala dne 21. října 2008 o přehodnocení uvedeného rozhodnutí. Jelikož dne 18. listopadu 2008 Commissioners toto rozhodnutí potvrdil, společnost Able podala žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber), který rozhodnutím ze dne 24. listopadu 2009 rozhodl, že plnění spočívající v demontáži lodí poskytnutá společností Able jsou osvobozena od daně.
- 9 Commissioners podal proti tomuto rozhodnutí odvolání k předkládajícímu soudu. Podle jeho názoru se čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH vztahuje pouze na ozbrojené síly státu, který je stranou Severoatlantické smlouvy, jež jsou rozmístěny v členském státě, který je jinou stranou téže smlouvy a pouze tehdy, když se tyto síly podílejí na činnosti, která přímo souvisí se společným obranným úsilím.
- 10 Vzhledem k tomu, že Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) měl za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 151 odst. 1 písm. c) [směrnice o DPH] vykládat v tom smyslu, že osvobozuje od DPH poskytnutí služeb ve Spojeném království, jež spočívá v demontáži zastaralých lodí amerického námořnictva, pro United States Department of Transportation Maritime Administration (odbor námořní dopravy ministerstva dopravy USA), a to v jednom nebo v obou následujících případech:

- a) pokud toto plnění nebylo poskytnuto složce ozbrojených sil členského státu NATO [Organizace Severoatlantické smlouvy], která se podílí na společném obranném úsilí, nebo civilním zaměstnancům, kteří tyto síly doprovázejí;
- b) pokud toto plnění nebylo poskytnuto složce ozbrojených sil členského státu NATO, která se zdržuje nebo je rozmístěna ve Spojeném království, nebo civilním zaměstnancům, kteří tyto síly doprovázejí“

### **K předběžné otázce**

- 11 Pokud jde o první část položené otázky, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že má svůj původ ve znění čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Toto znění totiž umožňuje chápat poslední část věty tohoto ustanovení, a sice slova „pokud se tyto síly podílejí na společném obranném úsilí“ tak, že se týkají výlučně té části věty, která jí bezprostředně předchází, a sice „[dodání zboží a poskytnutí služby určené] k zásobení jejich jídelen“, a nikoliv tak, že se týká uvedeného ustanovení jako celku. Skutečnost, že v některých jazykových verzích, jako je anglická a francouzská verze, není čárka před touto poslední částí věty, by mohla takový výklad potvrzovat.

- 12 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že čárka na tomto místě se nachází v některých jiných jazykových verzích uvedeného ustanovení, jako je španělská, dánská a nizozemská verze. Za těchto okolností přítomnost nebo nepřítomnost čárky nelze považovat za rozhodující pro výklad čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.
- 13 Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž nemůže formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být v tomto ohledu přiznána přednostní povaha vzhledem k jiným jazykovým verzím. Takový přístup by byl neslučitelný s požadavkem jednotného použití unijního práva. V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi tak musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž část tvoří (viz zejména rozsudek ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, Sb. rozh. s. I-831 bod 44 a citovaná judikatura).
- 14 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle další ustálené judikatury Soudního dvora musejí být osvobození od DPH, mezi něž patří osvobození zavedená čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, vykládána striktně, jelikož představují výjimku z obecné zásady, podle které uvedené dani podléhá každá služba poskytnutá osobou povinnou k dani za protiplnění (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, Sb. rozh. s. I-14187, bod 19 a citovaná judikatura).
- 15 Výklad, podle kterého se poslední část věty čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH týká výlučně té části věty, která jí bezprostředně předchází, by přitom vedl k tomu, že by se osvobození od daně stanovenému v tomto ustanovení přiznala nejen rozsáhlá působnost, ale vedlo by to i k nesoudržnosti, jak to právem uvedla vláda Spojeného království.
- 16 Kdyby byl totiž přijat takový výklad, bylo by dodání zboží a poskytnutí služby v členských státech, které jsou stranami Severoatlantické smlouvy, pro použití ozbrojenými silami ostatních států, které jsou stranami uvedené smlouvy, nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími, osvobozeno od DPH za všech okolností, zatímco dodání zboží a poskytnutí služby určené k zásobení jejich jídelen by bylo osvobozeno od DPH pouze tehdy, když se uvedené síly podílejí na společném obranném úsilí. Takovéto rozlišování, pokud jde o rozsah osvobození od DPH stanoveného v čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, však zjevně postrádá jakýkoliv smysl.
- 17 Mimoto musí být uvedené ustanovení chápáno za současného zohlednění cíle osvobození od daně, které zavádí. Pokud jde o tento cíl, nic nenasvědčuje tomu, že by tímto cílem bylo, jak bylo uvedeno před předkládajícím soudem, bránit členským státům, které jsou stranami Severoatlantické smlouvy, mít prospěch z daňového zvýhodnění vyplývajícího z jejich přistoupení k NATO. Jak ostatně sám předkládající soud uvedl, implikoval by takový cíl existenci všeobecného osvobození dodání zboží a poskytnutí služby od daně z důvodu závazků přijatých v rámci NATO, včetně závazků, které přijaly ozbrojené síly členského státu, do něhož bylo zboží dodáno nebo v němž byly služby poskytnuty. Je přitom zjevné, že čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH nezavádí osvobození od daně v tak širokém rozsahu.
- 18 Naproti tomu je zřejmé, že cíl sledovaný unijním zákonodárcem tím, že přijal uvedené ustanovení, musí být, jak tvrdí Evropská komise, chápán spíše tak, že má umožnit členským státům dodržet některé závazky přijaté v rámci NATO. Žádný poznatek ve spise předloženém Soudnímu dvoru přitom neumožňuje dospět k závěru, že by musel být zmíněn čl. 151 odst. 1 písm. c) vykládán ve smyslu uvedeném v bodě 15 tohoto rozsudku, aby mohly být takové závazky dodrženy.
- 19 Naopak článek VIII Protokolu o statutu mezinárodních vojenských velitelství, jímž se, jak uvádí Komise, unijní zákonodárce konkrétně inspiroval při přijímání čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, odkazuje právě na osvobození od poplatků a daní souvisejících s výdaji vynaloženými „v zájmu společné obrany“.

- 20 Článek 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je tudíž třeba vykládat v tom smyslu, že takové poskytnutí služeb, jako je poskytnutí služeb dotčené v původním řízení, v členském státě, který je stranou Severoatlantické smlouvy, jež spočívá v demontáži zastaralých lodí námořnictva jiného státu, který je stranou této smlouvy, je osvobozeno od DPH podle tohoto ustanovení pouze tehdy, když je toto plnění poskytnuto složce ozbrojených sil tohoto jiného státu, která se podílí na společném obranném úsilí, nebo vůči jí doprovázejícím civilním zaměstnancům.
- 21 Pokud jde o druhou část otázky položené předkládajícím soudem, je třeba poukázat na to, že znění čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH samo o sobě neuvádí, zda takové poskytnutí služeb, jako je poskytnutí služeb v původním řízení, v členském státě, který je stranou Severoatlantické smlouvy, musí být k tomu, aby bylo osvobozeno od DPH, uskutečněno pro složku ozbrojených sil jiného státu, který je stranou této smlouvy, které se zdržují nebo jsou rozmístěny na území dotyčného členského státu, nebo pro civilní zaměstnance, kteří jí doprovázejí.
- 22 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je však pro výklad ustanovení unijního práva třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (viz zejména výše citovaný rozsudek Feltgen a Bacino Charter Company, bod 12 a citovaná judikatura).
- 23 Pokud jde o kontext čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, je třeba zohlednit, jak to právem poznamenává vláda Spojeného království a polská vláda, odstavec 1 písm. d) téhož článku. Zatímco první z těchto dvou ustanovení osvobozuje od DPH za určitých podmínek dodání zboží a poskytnutí služby v členských státech, které jsou stranami Severoatlantické smlouvy, pro použití ozbrojenými silami ostatních států, které jsou stranami uvedené smlouvy, druhé ustanovení osvobozuje za týchž podmínek dodání zboží a poskytnutí služby směřující do jiného členského státu pro ozbrojené síly kteréhokoli státu, jež je stranou Severoatlantické smlouvy a není sám státem určení.
- 24 Z těchto dvou ustanovení vyplývá, jak již bylo uvedeno v bodě 17 tohoto rozsudku, že unijní zákonodárce zamýšlel vyloučit z osvobození od DPH dodání zboží a poskytnutí služby ozbrojeným silám členského státu, do něhož bylo zboží dodáno nebo v němž byly služby poskytnuty.
- 25 Přitom uvedené vyloučení tím, že se týká právě ozbrojených sil, které se zdržují nebo jsou rozmístěny na území svého členského státu, již samo o sobě naznačuje, že místo, kde se ozbrojené síly zdržují nebo jsou rozmístěny, je relevantní pro uplatnění uvedených ustanovení.
- 26 Dále, kdyby byl čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH vykládán tak, že osvobozuje od DPH dodání zboží a poskytnutí služby v členském státě, který je stranou Severoatlantické smlouvy, pro použití ozbrojenými silami jiného státu, který je stranou uvedené smlouvy, i když se uvedené síly nezdržují nebo nejsou rozmístěny na území uvedeného členského státu, toto dodání zboží nebo poskytnutí služby by mohlo být, aniž by na něj bylo uplatněno DPH, v konečném důsledku ku prospěchu ozbrojených sil jiného členského státu, které se zdržují nebo jsou rozmístěny na území posledně uvedeného státu. Takovým výkladem uvedeného ustanovení by bylo zasaženo do vůle unijního zákonodárce evokované v bodě 24 tohoto rozsudku.
- 27 Při zohlednění výše uvedeného, jakož i potřeby vykládat osvobození od DPH striktně, jak je připomenuto v bodě 14 tohoto rozsudku, je tedy třeba čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH vykládat tak, že za podmínek v něm stanovených osvobozuje od DPH dodání zboží a poskytnutí služby v členském státě, který je stranou Severoatlantické smlouvy, pro použití ozbrojenými silami jiného státu, který je stranou uvedené smlouvy, pokud se uvedené síly zdržují nebo jsou rozmístěny na území dotyčného členského státu.
- 28 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by bylo nutné podat jiný výklad uvedeného ustanovení, než je výklad uvedený v předcházejícím bodě, aby bylo členským státům umožněno dodržet závazky, které přijaly v rámci NATO.



- 29 Naopak z článku VIII Protokolu o statutu mezinárodních vojenských velitelství vyplývá, že tento článek tím, že stanoví osvobození od poplatků a daní za účelem usnadnění zřízení, výstavby, údržby a provozu spojeneckých velitelství na území státu, který je stranou Severoatlantické smlouvy, již pojmově implikuje, že se jedná o ozbrojené síly, které se zdržují nebo jsou rozmístěny na území tohoto státu.
- 30 Na položenou otázku je proto třeba odpovědět, že čl. 151 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že takové poskytnutí služeb, jako je poskytnutí služeb dotčené v původním řízení, v členském státě, který je stranou Severoatlantické smlouvy, jež spočívá v demontáži zastaralých lodí námořnictva jiného státu, který je stranou této smlouvy, je osvobozeno od DPH podle tohoto ustanovení pouze tehdy, když:
- je toto plnění poskytnuto složce ozbrojených sil tohoto jiného státu, která se podílí na společném obranném úsilí, nebo civilním zaměstnancům, kteří tyto síly doprovázejí, a když
  - je totéž plnění poskytnuto uvedené složce ozbrojených sil, která se zdržuje nebo je rozmístěna na území dotyčného členského státu, nebo civilním zaměstnancům, kteří tyto síly doprovázejí

### **K nákladům řízení**

- 31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

**Článek 151 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že takové poskytnutí služeb, jako je poskytnutí služeb dotčené v původním řízení, v členském státě, který je stranou Severoatlantické smlouvy, jež spočívá v demontáži zastaralých lodí námořnictva jiného státu, který je stranou této smlouvy, je osvobozeno od daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení pouze tehdy, když:**

- je toto plnění poskytnuto složce ozbrojených sil tohoto jiného státu, která se podílí na společném obranném úsilí, nebo civilním zaměstnancům, kteří tyto síly doprovázejí, a když**
- je totéž plnění poskytnuto uvedené složce ozbrojených sil, která se zdržuje nebo je rozmístěna na území dotyčného členského státu, nebo civilním zaměstnancům, kteří tyto síly doprovázejí.**

Podpisy.