



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 26 kwietnia 2012 r. *

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Zwolnienia — Artykuł 151 ust. 1 lit. c) — Demontaż przestarzałych statków marynarki Stanów Zjednoczonych na terytorium państwa członkowskiego

W sprawie C-225/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 9 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 maja 2011 r., w postępowaniu:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

Able UK Ltd,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawca), prezes izby, K. Schiemann i L. Bay Larsen, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: angielski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanym dalej „Commissioners”) a Able UK Ltd (zwaną dalej „Able”) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) obejmującego usługi demontażu przestarzałych statków marynarki Stanów Zjednoczonych.

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

- 3 Traktat Północnoatlantycki został podpisany w Waszyngtonie (Stany Zjednoczone) w dniu 4 kwietnia 1949 r.
- 4 Protokół dotyczący statusu międzynarodowych dowództw wojskowych, ustanowionych na podstawie Traktatu Północnoatlantyckiego, sporządzony w Paryżu dnia 28 sierpnia 1952 r. (zwany dalej „protokołem o dowództwach wojskowych”), stanowi w art. 8 ust. 1:

„W celu ułatwienia ustanowienia, budowy, utrzymania i działania dowództwa sojuszniczego dowództwo takie w interesie wspólnej obrony oraz dla jego oficjalnej i wyłącznej korzyści będzie zwolnione, tak dalece, jak to jest możliwe, z opłat celnych i podatków mających wpływ na jego wydatki. Każda strona niniejszego protokołu przystąpi do negocjacji z każdym dowództwem sojusznicznym działającym na jej terytorium, w celu zawarcia porozumienia wprowadzającego w życie niniejsze postanowienia”.

Prawo Unii

- 5 Zgodnie z art. 151 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- c) dostawy towarów i świadczenie usług w państwach członkowskich, które są stronami Traktatu Północnoatlantyckiego, na rzecz sił zbrojnych innych państw będących stronami tego traktatu, do użytku tych sił zbrojnych lub towarzyszącego im personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn, gdy siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych;
- d) dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane z przeznaczeniem do innego państwa członkowskiego na rzecz sił zbrojnych każdego z państw będących stronami Traktatu Północnoatlantyckiego, innego niż państwo członkowskie przeznaczenia, do użytku tych sił zbrojnych lub towarzyszącego im personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn, gdy siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych;

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 6 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Able zawarła z United States Department of Transportation Maritime Administration (departamentem administracji transportu morskiego Stanów Zjednoczonych) umowę na demontaż trzynastu statków będących w służbie marynarki Stanów Zjednoczonych, które

zostały jednak następnie przydzielone do floty rezerwowej i były zacumowane w James River w Wirginii (Stany Zjednoczone). Umowa ta składała się z dwóch odrębnych części. Po pierwsze, statki miały zostać przygotowane, a następnie odholowane ze Stanów Zjednoczonych do Zjednoczonego Królestwa. Po drugie, po uprzednim ich zabezpieczeniu w obiekcie należącym do spółki Able, znajdującym się w Teesside (Zjednoczone Królestwo), miały one zostać poddane demontażowi. Inspektorzy rządu Stanów Zjednoczonych mieli być obecni na terenie zakładu w trakcie obowiązywania umowy.

- 7 W piśmie z dnia 27 sierpnia 2008 r. Able zwróciła się do Commissioners o zajęcie stanowiska w kwestii przepisów prawa z dziedziny podatku VAT, którymi objęte były świadczone przez nią usługi demontażu. Able twierdziła, że świadczone przez nią usługi były objęte zwolnieniem zgodnie z art. 15 pkt 10 tiret trzecie 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. L 145, s. 1), zastąpionym od tego czasu art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.
- 8 W dniu 15 października 2008 r. Commissioners wydał decyzję, zgodnie z którą usługi demontażu świadczone przez spółkę Able były objęte normalną stawką podatku VAT. Spółka ta w dniu 21 października 2008 r. wniosła o zmianę wskazanej decyzji. Ponieważ Commissioners w dniu 18 listopada 2008 r. utrzymał w mocy tę decyzję, Able wniosła skargę do First-tier Tribunal (Tax Chamber), który w orzeczeniu z dnia 24 listopada 2009 r. stwierdził, że świadczone przez spółkę Able usługi demontażu statków objęte były zwolnieniem.
- 9 Commissioners wniósł odwołanie od tego orzeczenia do sądu krajowego. Zdaniem Commissioners art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT ma zastosowanie wyłącznie do sił zbrojnych państwa będącego stroną Traktatu Północnoatlantyckiego wizytujących w państwie członkowskim będącym również stroną tego traktatu, i tylko wówczas, gdy te siły zbrojne uczestniczą w działalności bezpośrednio związanej ze wspólnymi działaniami obronnymi.
- 10 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), uznawszy, że rozstrzygnięcie przedłożonego mu sporu wymaga dokonania wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) [dyrektywy VAT] należy dokonywać w ten sposób, że zwolnieniem z podatku VAT objęte jest świadczenie w Zjednoczonym Królestwie na rzecz United States Department of Transportation Maritime Administration usług demontażu przestarzałych statków marynarki Stanów Zjednoczonych w jednej lub w obu następujących sytuacjach:

- a) jeżeli świadczenie to nie zostało dokonane na rzecz części sił zbrojnych członka NATO [Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego] biorących udział we wspólnych działaniach obronnych lub na rzecz towarzyszącego im personelu cywilnego;
- b) jeżeli świadczenie to nie zostało dokonane na rzecz części sił zbrojnych członka NATO stacjonujących w Zjednoczonym Królestwie lub wizytujących Zjednoczone Królestwo lub na rzecz towarzyszącego tym siłom personelu cywilnego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 11 W odniesieniu do pierwszej części przedłożonego pytania z postanowienia odsyłającego wynika, że jej podstawą jest brzmienie art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. Brzmienie to pozwala na odczytanie ostatniej części zdania tego przepisu, to jest zwrotu „gdy siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych”, jako odnoszącej się wyłącznie do części zdania, która bezpośrednio ją poprzedza, to jest „[dostawy towarów i świadczenie usług] w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn”, a nie jako dotyczącej wskazanego przepisu w całości. Brak w niektórych wersjach językowych, tak jak w wersjach angielskiej i francuskiej, przecinka poprzedzającego tę ostatnią część zdania potwierdzałby taką analizę.

- 12 W tym względzie należy zauważyć, że przecinek znajduje się w tym miejscu w niektórych innych wersjach językowych rzeczonego przepisu, takich jak wersje hiszpańska, duńska i niderlandzka. W tych okolicznościach nie można zatem uznać, że występowanie przecinka lub jego brak jest rozstrzygającym dla celów wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.
- 13 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych. Stanowisko takie byłoby bowiem niezgodne z wymogiem jednolitego stosowania prawa Unii. W przypadku wystąpienia rozbieżności między różnymi wersjami językowymi przepisów należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego jest on częścią (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb. Orz. s. I-831, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 14 W tym względzie należy przypomnieć, że również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienia z podatku VAT, do których należy zwolnienie ustanowione w art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowią one wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika podlega temu podatkowi (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-116/10 Feltgen i Bacino Charter Company, Zb. Orz. s. I-14187, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 15 Tymczasem wykładnia, zgodnie z którą ostatnia część zdania art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT odnosi się wyłącznie do części zdania, która ją bezpośrednio poprzedza, prowadziła do tego, że zwolnieniu ustanowionemu w tym przepisie przyznano by nie tylko szeroki, lecz również niespójny zakres stosowania, jak słusznie podnosi rząd Zjednoczonego Królestwa.
- 16 Gdyby przyjąć bowiem taką wykładnię, dostawy towarów i świadczenie usług w państwach członkowskich, które są stronami Traktatu Północnoatlantyckiego, na rzecz sił zbrojnych innych państw będących stronami tego traktatu na potrzeby tych sił zbrojnych lub towarzyszącego im personelu cywilnego byłyby objęte zwolnieniem z podatku VAT w każdych okolicznościach, podczas gdy dostawy towarów i świadczenie usług w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn byłyby objęte zwolnieniem z podatku VAT wyłącznie wtedy, gdy siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych. Tymczasem rozróżnienie takie w odniesieniu do zakresu zwolnienia ustanowionego w art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT wydaje się pozbawione sensu.
- 17 Ponadto wskazany przepis należy odczytywać z uwzględnieniem celu zwolnienia, które przepis ten ustanawia. Co się tyczy tego celu, nic nie wskazuje, jak zostało to podniesione przed sądem krajowym, aby obejmował on uniemożliwienie państwom członkowskim będącym stronami Traktatu Północnoatlantyckiego uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z przystąpienia tych państw do NATO. Ponadto, jak zauważył sam sąd krajowy, taki cel oznaczałby istnienie ogólnego zwolnienia dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz zobowiązań podjętych w ramach NATO, w tym również przez własne siły zbrojne państwa członkowskiego, w którym mają miejsce te dostawy towarów lub to świadczenie usług. Tymczasem jest oczywiste, że art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nie ustanawia zwolnienia o takim zakresie.
- 18 Natomiast wydaje się, że cel założony przez prawodawcę Unii ustanawiającego wskazany przepis powinien być raczej rozumiany, jak zauważa Komisja Europejska, jako obejmujący umożliwienie państwom członkowskim dotrzymanie pewnych zobowiązań podjętych w ramach NATO. Tymczasem w dokumentach przedłożonych Trybunałowi nie istnieje żadna wskazówka pozwalająca uznać, że należy przyjąć wykładnię wskazanego art. 151 ust. 1 lit. c) przedstawioną w pkt 15 niniejszego wyroku, aby zobowiązania takie mogłyby zostać dotrzymane.
- 19 Przeciwnie, art. 8 protokołu o dowództwach wojskowych – którym, jak zauważa Komisja, zainspirował się w szczególności prawodawca Unii, przyjmując art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT – odnosi się właśnie do zwolnienia z opłat celnych i podatków mających wpływ na wydatki ponoszone „w interesie wspólnej obrony”.

- 20 Wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy zatem dokonywać w ten sposób, że świadczenie usług, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w państwie członkowskim będącym stroną Traktatu Północnoatlantyckiego, obejmujące demontaż przestarzałych statków marynarki innego państwa będącego stroną tego traktatu, jest objęte zwolnieniem z podatku VAT na mocy tego przepisu, wyłącznie jeżeli owo świadczenie usług następuje na rzecz części sił zbrojnych tego innego państwa biorących udział we wspólnych działaniach obronnych lub na rzecz towarzyszącego im personelu cywilnego.
- 21 Co się tyczy drugiej części pytania przedłożonego przez sąd krajowy, należy zauważyć, że brzmienie art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT nie wskazuje samo w sobie, czy świadczenie usług, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w państwie członkowskim będącym stroną Traktatu Północnoatlantyckiego w celu objęcia go zwolnieniem z podatku VAT musi być dokonane na rzecz części sił zbrojnych innego państwa będącego stroną tego traktatu stacjonujących na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego lub wizytujących to terytorium lub na rzecz towarzyszącego tym siłom zbrojnym personelu cywilnego.
- 22 Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Feltgen i Bacino Charter Company, pkt 12 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 Jeśli chodzi o kontekst art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, należy – jak zauważają słusznie rządy Zjednoczonego Królestwa i polski – uwzględnić ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT tego artykułu. Podczas gdy pierwszy z tych dwóch przepisów obejmuje zwolnieniem z podatku VAT, pod pewnymi warunkami, dostawy towarów i świadczenie usług dokonane w państwach członkowskich, które są stronami Traktatu Północnoatlantyckiego, na rzecz sił zbrojnych innych państw będących stronami tego traktatu, drugi przepis obejmuje zwolnieniem, na takich samych warunkach, dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane z przeznaczeniem do innego państwa członkowskiego na rzecz sił zbrojnych każdego z państw będących stronami Traktatu Północnoatlantyckiego, innego niż państwo członkowskie przeznaczenia.
- 24 Z tych dwóch przepisów wynika, jak zaznaczono już w pkt 17 niniejszego wyroku, że prawodawca Unii chciał wykluczyć, aby dostawy towarów i świadczenie usług przeznaczone dla sił zbrojnych państwa członkowskiego, w którym następują te dostawy towarów lub to świadczenie usług, objęte były zwolnieniem z podatku VAT.
- 25 Tymczasem, po pierwsze, rzeczony wykluczenie, w zakresie, w jakim dotyczy ono właśnie sił zbrojnych stacjonujących na terytorium ich własnego państwa członkowskiego lub wizytujących to terytorium, sugeruje już zatem samo w sobie, że miejsce stacjonowania sił zbrojnych lub miejsce, w którym te siły zbrojne wizytują, jest istotne dla potrzeb stosowania wskazanych przepisów.
- 26 Po drugie, gdyby wykładnia art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT była dokonywana w ten sposób, że przepis ten obejmuje zwolnieniem z podatku VAT dostawy towarów i świadczenie usług w państwie członkowskim, które jest stroną Traktatu Północnoatlantyckiego, na rzecz sił zbrojnych innego państwa będącego stroną tego traktatu, nawet jeśli rzeczony siły zbrojne nie stacjonują na terytorium rzeczono państwa członkowskiego ani nie wizytują tego terytorium, te dostawy towarów lub to świadczenie usług mogłyby ostatecznie być dokonywane, nie podlegając podatkowi VAT, na rzecz sił zbrojnych innego państwa członkowskiego, które stacjonują na terytorium tego ostatniego państwa lub wizytują to terytorium. Tymczasem taka wykładnia rzeczono przepisu byłaby sprzeczna z wolą prawodawcy Unii, wskazaną w pkt 24 niniejszego wyroku.
- 27 Uwzględniając zatem powyższe uwagi oraz konieczność dokonywania ścisłej wykładni zwolnień z podatku VAT, jak przypomniano w pkt 14 niniejszego wyroku, wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) należy dokonywać w ten sposób, że na przewidzianych w nim warunkach obejmuje on zwolnieniem z podatku

VAT dostawy towarów i świadczenie usług w państwie członkowskim będącym stroną Traktatu Północnoatlantyckiego na rzecz sił zbrojnych innego państwa będącego stroną tego traktatu, jeżeli te siły zbrojne stacjonują na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego lub wizytują to terytorium.

- 28 Z dokumentów przedłożonych Trybunałowi nie wynika, aby wykładnia wskazanego przepisu odmienna od wykładni przyjętej w poprzednim punkcie była konieczna w celu umożliwienia państwom członkowskim dochowania zobowiązań podjętych przez te państwa w ramach NATO.
- 29 Natomiast z art. 8 protokołu o dowództwach wojskowych wynika, że artykuł ten – ustanawiając zwolnienie z należności celnych i podatków w celu ułatwienia ustanowienia, budowy, utrzymania i działania dowództwa sojuszniczego na terytorium państwa będącego stroną Traktatu Północnoatlantyckiego – oznacza z definicji, iż chodzi w nim o siły zbrojne stacjonujące na terytorium tego państwa lub wizytujące to terytorium.
- 30 W rezultacie na przedłożone pytanie należy udzielić odpowiedzi, że wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, iż świadczenie usług, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w państwie członkowskim będącym stroną Traktatu Północnoatlantyckiego, obejmujące demontaż przestarzałych statków marynarki innego państwa będącego stroną tego traktatu, jest objęte zwolnieniem z podatku VAT na mocy tego przepisu, wyłącznie jeżeli:
- to świadczenie usług następuje na rzecz części sił zbrojnych tego innego państwa biorących udział we wspólnych działaniach obronnych lub na rzecz towarzyszącego im personelu cywilnego oraz jeżeli
 - to świadczenie usług następuje na rzecz części wskazanych sił zbrojnych stacjonujących na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego lub wizytujących to terytorium lub na rzecz towarzyszącego tym siłom personelu cywilnego.

W przedmiocie kosztów

- 31 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 151 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać w ten sposób, że świadczenie usług, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w państwie członkowskim będącym stroną Traktatu Północnoatlantyckiego, obejmujące demontaż przestarzałych statków marynarki innego państwa będącego stroną tego traktatu, jest objęte zwolnieniem z podatku od wartości dodanej na mocy tego przepisu, wyłącznie jeżeli:

- **to świadczenie usług następuje na rzecz części sił zbrojnych tego innego państwa biorących udział we wspólnych działaniach obronnych lub na rzecz towarzyszącego im personelu cywilnego oraz jeżeli**
- **to świadczenie usług następuje na rzecz części wskazanych sił zbrojnych stacjonujących na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego lub wizytujących to terytorium lub na rzecz towarzyszącego tym siłom personelu cywilnego.**

Podpisy