Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

26. april 2012*

»Moms — direktiv 2006/112/EF — fritagelser — artikel 151, stk. 1, litra c) — transaktion med henblik på demontering af den amerikanske flådes forældede skibe foretaget på en medlemsstats område«

I sag C-225/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 9. maj 2011, indgået til Domstolen den 13. maj 2011, i sagen:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mod

Able UK Ltd,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal (refererende dommer), og dommerne K. Schiemann og L. Bay Larsen,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth, som befuldmægtiget

— den polske regering ved M. Szpunar, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: engelsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 151, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) og Able UK Ltd (herefter »Able«) vedrørende den merværdiafgift (herefter »moms«), der finder anvendelse på tjenesteydelser bestående i demontering af den amerikanske flådes forældede skibe.

Retsforskrifter

International ret

3 Den nordatlantiske traktat blev undertegnet i Washington (De Forenede Stater) den 4. april 1949.

4 Protokollen om status for internationale militære hovedkvarterer oprettet i henhold til den nordatlantiske traktat, der blev undertegnet i Paris den 28. april 1952 (herefter »protokollen om militære hovedkvarterer«), bestemmer følgende i artikel 8, stk. 1:

»For at lette allierede hovedkvarterers oprettelse, opførelse, vedligeholdelse og drift skal disse hovedkvarterer i videst mulige omfang fritages for afgifter og skatter, der berører udgifter, de afholder i det fælles forsvars interesse, og som anvendes til hovedkvarterernes tjenstlige formål og udelukkende kommer hovedkvarterne til gode, og enhver deltager i nærværende protokol skal optage forhandlinger med de allierede hovedkvarterer, der er oprettet på dets territorium, med henblik på at afslutte en overenskomst til denne bestemmelses gennemførelse.«

EU-retten

5 Momsdirektivets artikel 151, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

c) levering af varer og ydelser, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som er bestemt til væbnede styrker fra andre stater, der er parter i nævnte traktat, til brug for disse styrker eller det civile personale, der ledsager disse, eller til forsyning af deres messer og kantiner, når disse styrker udgør et led i det fælles forsvar

d) levering af varer og ydelser, der har en anden medlemsstat som destination, og som er bestemt til væbnede styrker fra enhver stat, der er part i den nordatlantiske traktat, bortset fra bestemmelsesmedlemsstaten selv, til brug for disse styrker eller det civile personale, der ledsager disse, eller til forsyning af deres messer og kantiner, når disse styrker udgør et led i det fælles forsvar

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Able har indgået en kontrakt med United States Department of Transportation Maritime Administration (De Forenede Staters transportministerium, søfartsadministrationen) med henblik på demontering af 13 skibe, som havde været i den amerikanske

flådes tjeneste, men som senere var blevet overflyttet til reserveflåden og oplagt i James River i Virginia (De Forenede Stater). Kontrakten bestod af to dele. For det første skulle skibene klargøres og derefter bugseres fra De Forenede Stater til Det Forenede Kongerige. Når skibene dernæst var sikret på Ables anlæg i Teesside (Det Forenede Kongerige), skulle de demonteres. Amerikanske statsinspektører skulle dér være til stede under hele kontraktens varighed.

7 Able anmodede ved skrivelse af 27. august 2008 Commissioners om at udtale sig om, hvilken momsordning de demonteringsydelser, som Able havde leveret, var undergivet. Able gjorde gældende, at selskabets ydelser var fritaget i henhold til artikel 15, nr. 10), tredje led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som siden er blevet erstattet af momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c).

8 Den 15. oktober 2008 traf Commissioners afgørelse om, at de demonteringsydelser, som Able havde leveret, skulle undergives normal momssats. Selskabet anmodede den 21. oktober 2008 om fornyet behandling af nævnte afgørelse. Idet Commissioners den 18. november 2008 bekræftede denne afgørelse, anlagde Able sag ved First-tier Tribunal (Tax Chamber), som ved afgørelse af 24. november 2009 fastslog, at de demonteringsydelser, som Able havde leveret, var fritaget.

9 Commissioners anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret. Ifølge Commissioners finder momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), kun anvendelse på de væbnede styrker fra en stat, der er part i den nordatlantiske traktat, når styrkerne opholder sig i en medlemsstat, der ligeledes er part i traktaten, og kun såfremt disse styrker deltager i en aktivitet, der har direkte forbindelse til det fælles forsvar.

10 Da Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) finder, at løsningen af den tvist, som er indbragt for den, afhænger af en fortolkning af momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 151, stk. 1, litra c), fortolkes således, at det fritager en levering foretaget i Det Forenede Kongerige af demonteringsydelser med hensyn til den amerikanske flådes forældede skibe for United States Department of Transportation Maritime Administration i en af eller begge de følgende situationer:

a) når leveringen ikke blev foretaget til en del af et NATO-medlems væbnede styrker, som udgør et led i det fælles forsvar, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker

b) når leveringen ikke blev foretaget til en del af et NATO-medlems væbnede styrker, der er udstationeret i eller opholder sig i Det Forenede Kongerige, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker?«

Om det præjudicielle spørgsmål

11 Hvad angår det forelagte spørgsmåls første del fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den har sit udspring i ordlyden af momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c). Ordlyden gør det nemlig muligt at fortolke bestemmelsens sidste sætningsled, dvs. udtrykket »når disse styrker udgør et led i det fælles forsvar«, således, at det udelukkende knytter sig til den del af sætningen, der står umiddelbart inden, nemlig »[levering af varer og ydelser] til forsyning af deres messer og kantiner«, og ikke således, at sætningsleddet henviser til nævnte bestemmelse i dens helhed. Den omstændighed, at der i visse sprogversioner – såsom den franske og den engelske – ikke er komma foran dette sidste sætningsled, kan bekræfte en sådan fortolkning.

12 I denne forbindelse bemærkes, at der findes et komma på dette sted i visse andre af bestemmelsens sprogversioner, såsom den spanske, danske og nederlandske. Under disse omstændigheder kan tilstedeværelsen eller fraværet af et komma ikke anses for afgørende for fortolkningen af momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c).

13 Ifølge Domstolens faste praksis kan den formulering, der er anvendt i en sprogversion af en EU-retlig bestemmelse, ikke alene tjene som grundlag for bestemmelsens fortolkning eller i denne henseende tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. Dette ville være i strid med kravet om en ensartet anvendelse af EU-retten. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner skal den pågældende bestemmelse således fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (jf. bl.a. dom af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

14 Herved bemærkes, at det ligeledes følger af Domstolens faste praksis, at en fritagelse for moms – herunder den, der er indført ved momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c) – skal fortolkes snævert, da den udgør en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter denne afgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 22.12.2010, sag C-116/10, Feltgen og Bacino Charter Company, Sml. I, s. 14187, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

15 En fortolkning, hvorefter sidste sætningsled i momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), udelukkende knytter sig til den del af sætningen, der står umiddelbart inden, ville således indebære, at fritagelsen i denne bestemmelse gives et anvendelsesområde, der ikke alene er bredt, men ligeledes usammenhængende, således som Det Forenede Kongeriges regering med rette har anført.

16 Hvis en sådan fortolkning blev lagt til grund, ville levering af varer og ydelser, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som er bestemt til væbnede styrker fra andre stater, der er parter i nævnte traktat, til brug for disse styrker eller det civile personale, der ledsager disse, nemlig under alle omstændigheder være momsfritaget, mens levering af varer og ydelser, som foretages til forsyning af deres messer eller kantiner, kun ville være fritaget, når nævnte styrker udgør et led i det fælles forsvar. En sådan differentiering med hensyn til rækkevidden af fritagelsen i momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), synes uden mening.

17 Nævnte bestemmelse skal endvidere forstås under hensyntagen til formålet med den fritagelse, som den indfører. Hvad angår dette formål findes der ingen holdepunkter for at antage, at det skulle have været at forhindre medlemsstater, der er part i den nordatlantiske traktat, i at få en afgiftsfordel som følge af deres NATO-medlemskab, således som det er blevet gjort gældende for den forelæggende ret. Som den forelæggende ret selv har anført, ville et sådant formål desuden indebære eksistensen af en generel fritagelse for levering af varer og ydelser til fordel for de forpligtelser, som er blevet indgået inden for rammerne af NATO, herunder af egne væbnede styrker i den medlemsstat, hvor disse leveringer eller ydelser har fundet sted. Det er dog åbenlyst, at momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), ikke indfører en fritagelse af et sådant omfang.

18 Som Europa-Kommissionen har gjort gældende, fremgår det derimod, at det formål, som EU-lovgiver forfulgte med vedtagelsen af nævnte bestemmelse, snarere skal anses for et formål om at gøre det muligt for medlemsstaterne at overholde visse forpligtelser, som de har indgået inden for rammerne af NATO. Intet i de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, gør det muligt at konstatere, at det er påkrævet at anvende den fortolkning af artikel 151, stk. 1, litra c), der er anført i denne doms præmis 15, for at kunne overholde sådanne forpligtelser.

19 Artikel 8 i protokollen om militære hovedkvarterer – som EU-lovgiver navnlig lod sig inspirere af ved vedtagelsen af momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), således som Kommissionen har bemærket – henviser netop til en fritagelse for skatter og afgifter, der berører udgifter, der afholdes »i det fælles forsvars interesse«.

20 Momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), skal dermed fortolkes således, at levering af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som består i demontering af forældede skibe fra flåden i en anden stat, der er part i denne

traktat, kun er fritaget for moms i medfør af denne bestemmelse, når leveringen af ydelsen foretages til en del af denne anden stats væbnede styrker, som udgør et led i det fælles forsvar, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker.

21 Hvad angår den anden del af det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, bemærkes, at ordlyden af momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), ikke i sig selv angiver, om levering af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, der foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, med henblik på at være fritaget for moms skal foretages til en del af de væbnede styrker fra en anden stat, der er part i traktaten, som er udstationeret i eller opholder sig på den omhandlede medlemsstats område, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker.

22 Ifølge Domstolens faste praksis skal der imidlertid ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dommen i sagen Feltgen og Bacino Charter Company, præmis 12 og den deri nævnte retspraksis).

23 Som Det Forenede Kongeriges regering og den polske regering med rette har anført, skal der for så vidt angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), indgår, tages hensyn til samme artikels stk. 1, litra d). Mens den første af disse to bestemmelser på visse betingelser momsfritager levering af varer og ydelser, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som er bestemt til væbnede styrker fra andre stater, der er parter i nævnte traktat, fritager den anden bestemmelse på de samme betingelser levering af varer og ydelser, der har en anden medlemsstat som destination, og som er bestemt til væbnede styrker fra enhver stat, der er part i den nordatlantiske traktat, bortset fra bestemmelsesmedlemsstaten selv.

24 Det fremgår af disse to bestemmelser, at EU-lovgiver – således som det allerede er anført i denne doms præmis 17 – har ønsket at udelukke levering af varer og ydelser, som er bestemt til væbnede styrker fra den medlemsstat, der modtager disse varer og ydelser, fra momsfritagelsen.

25 For så vidt som denne udelukkelse netop omhandler væbnede styrker, der er udstationeret i eller opholder sig på deres egen medlemsstats område, antyder den for det første allerede i sig selv, at stedet, hvor de væbnede styrker er udstationeret eller opholder sig, er relevant for anvendelsen af nævnte bestemmelser.

26 Selv hvis momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), for det andet skulle fortolkes således, at levering af varer og ydelser, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som er bestemt til væbnede styrker fra en anden stat, der er part i nævnte traktat, er fritaget for moms, selv når nævnte styrker ikke er udstationeret i eller opholder sig på nævnte medlemsstats område, ville disse leveringer eller ydelser – uden at have været pålagt moms – i sidste ende kunne være til fordel for væbnede styrker fra en anden medlemsstat, som er udstationeret i eller opholder sig på sidstnævntes område. En sådan fortolkning af nævnte bestemmelse ville være i strid med EU-lovgivers ønske, som det fremgår af denne doms præmis 24.

27 Når der tages hensyn til det ovenstående samt ligeledes til nødvendigheden af at fortolke momsfritagelser snævert, således som det er anført i denne doms præmis 14, skal momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), dermed fortolkes således, at den på de betingelser, som den fastsætter, fritager levering af varer og ydelser, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som er bestemt til væbnede styrker fra en anden stat, der er part i nævnte traktat, for så vidt som disse styrker er udstationeret i eller opholder sig på den omhandlede medlemsstats område.

28 Det fremgår ikke af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at en anden fortolkning af nævnte bestemmelse end den, der er givet i den foregående præmis, er påkrævet med henblik på at gøre det muligt for medlemsstaterne at overholde de forpligtelser, som de har indgået inden for rammerne af NATO.

29 Det fremgår derimod af artikel 8 i protokollen om militære hovedkvarterer, at denne bestemmelse, idet den fastsætter en fritagelse for skatter og afgifter med henblik på at lette allierede hovedkvarterers oprettelse, opførelse, vedligeholdelse og drift i en stat, der er part i den nordatlantiske traktat, pr. definition indebærer, at der er tale om væbnede styrker, der er udstationeret i eller opholder sig på denne stats område.

30 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 151, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som består i demontering af forældede skibe fra flåden i en anden stat, der er part i denne traktat, kun er fritaget for moms i medfør af denne bestemmelse, når

— leveringen af ydelsen foretages til en del af denne anden stats væbnede styrker, som udgør et led i det fælles forsvar, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker, og når

— denne levering foretages til en del af nævnte væbnede styrker, som er udstationeret i eller opholder sig på den omhandlede medlemsstats område, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker.

Sagens omkostninger

31 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 151, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at levering af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, som foretages i en medlemsstat, der er part i den nordatlantiske traktat, og som består i demontering af forældede skibe fra flåden i en anden stat, der er part i denne traktat, kun er fritaget for merværdiafgift i medfør af denne bestemmelse, når

— leveringen af ydelsen foretages til en del af denne anden stats væbnede styrker, som udgør et led i det fælles forsvar, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker, og når

— denne levering foretages til en del af nævnte væbnede styrker, som er udstationeret i eller opholder sig på den omhandlede medlemsstats område, eller til det civile personale, der ledsager disse styrker.

Underskrifter