ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

26 april 2012*

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Vrijstellingen — Artikel 151, lid 1, sub c — Ontmanteling van verouderde schepen van Amerikaanse marine op grondgebied van lidstaat”

In zaak C-225/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 9 mei 2011, ingekomen bij het Hof op 13 mei 2011, in de procedure

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

Able UK Ltd,

wijst
HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal (rapporteur), kamerpresident, K. Schiemann en L. Bay Larsen, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth als gemachtigde,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Engels.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 151, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners") en Able UK Ltd. (hierna: „Able") betreffende de op diensten voor ontmanteling van verouderde schepen van de Amerikaanse marine toepasselijke belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw").

Toepasselijke bepalingen

Internationaal recht

3 Het Noord-Atlantische Verdrag is op 4 april 1949 te Washington (Verenigde Staten) ondertekend.

4 Artikel 8, punt 1, van het Protocol nopens de rechtspositie van internationale militaire hoofdkwartieren, ingesteld uit hoofde van het Noord-Atlantische Verdrag, ondertekend te Parijs op 28 augustus 1952 (hierna: „protocol betreffende de internationale militaire hoofdkwartieren"), luidt als volgt:

„Teneinde de vestiging, de bouw, de instandhouding en de werkzaamheden van geallieerde hoofdkwartieren te vergemakkelijken wordt aan deze hoofdkwartieren zoveel mogelijk vrijstelling verleend van rechten en heffingen welke uitgaven betreffen, door hen gedaan in het belang van de gemeenschappelijke verdediging en uitsluitend ten behoeve van hun officiële werkzaamheden. Elke staat [die] partij is bij dit protocol zal in onderhandeling treden met elk geallieerd hoofdkwartier dat in zijn gebied werkzaam is, met het doel een overeenkomst te sluiten ter uitvoering van deze bepaling."

Unierecht

5 Artikel 151, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

c) goederenleveringen en diensten verricht in de lidstaten die partij zijn bij het Noord-Atlantische Verdrag, en bestemd voor de strijdkrachten van de andere staten die partij bij dat verdrag zijn, ten behoeve van deze strijdkrachten of het hen begeleidende burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines, voor zover deze strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning;

d) goederenleveringen en diensten verricht voor een andere lidstaat, bestemd voor de strijdkrachten van andere staten die partij zijn bij het Noord-Atlantische Verdrag dan de lidstaat van bestemming zelf, ten behoeve van deze strijdkrachten of het hen begeleidende burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines, voor zover deze strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning;

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

6 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft Able met het Amerikaanse ministerie van Vervoer, afdeling Maritieme Zaken (United States Department of Transportation Maritime Administration), een overeenkomst gesloten voor het ontmantelen van dertien schepen die in de vaart waren voor de Amerikaanse marine, maar die vervolgens aan de reservevloot waren overgedragen en voor anker lagen in de James River in Virginia (Verenigde Staten). De overeenkomst bestond uit twee onderdelen. In de eerste plaats dienden de schepen in gereedheid te worden gebracht en vervolgens van de Verenigde Staten naar het Verenigd Koninkrijk te worden gesleept. In de tweede plaats dienden de schepen, na op de werf van Able in Teesside (Verenigd Koninkrijk) te zijn gedokt, te worden ontmanteld. Inspecteurs van de regering van de Verenigde Staten moesten tijdens de volledige duur van de overeenkomst op de werf aanwezig zijn.

7 Bij brief van 27 augustus 2008 heeft Able de Commissioners verzocht om zich uit te spreken over de btw-plichtigheid voor de door haar verrichte ontmantelingsactiviteiten. Able betoogde dat haar dienstverrichtingen waren vrijgesteld overeenkomstig artikel 15, punt 10, derde streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals inmiddels vervangen door artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn.

8 Bij beslissing van 15 oktober 2008 hebben de Commissioners geoordeeld dat op de door Able verrichte ontmantelingsactiviteiten het normale btw-tarief toepasselijk was. Op 21 oktober 2008 heeft Able om herziening van die beslissing verzocht. De Commissioners hebben die beslissing op 18 november 2008 bevestigd, waarop Able beroep heeft ingesteld bij het First-tier Tribunal (Tax Chamber), dat op 24 november 2009 heeft geoordeeld dat de activiteiten van Able op het gebied van de ontmanteling van schepen waren vrijgesteld.

9 De Commissioners hebben tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Volgens hen geldt artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn slechts voor strijdkrachten van een staat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag, die in een lidstaat verblijven die eveneens partij is bij datzelfde verdrag, en enkel indien die strijdkrachten deelnemen aan een activiteit die rechtstreeks is verbonden met de gemeenschappelijke defensie-inspanning.

10 Aangezien het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) van oordeel is dat de beslechting van het bij hem aanhangige geding de uitlegging vereist van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een antwoord op de volgende prejudiciële vraag verzocht:

„Moet artikel 151, lid 1, sub c, van de [btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de ontmanteling in het Verenigd Koninkrijk van verouderde schepen van de Amerikaanse marine voor het United States Department of Transportation Maritime Administration van btw is vrijgesteld in één van de hiernavolgende omstandigheden of in allebei:

a) wanneer deze dienst niet is verricht voor een onderdeel van de strijdkrachten van een NAVO [Noord-Atlantische Verdragsorganisatie]-lid die deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning of voor het hen begeleidende burgerpersoneel;

b) wanneer deze dienst niet is verricht voor een onderdeel van de strijdkrachten van een NAVO-lid die zijn gelegerd of verblijven in het Verenigd Koninkrijk of voor het hen begeleidende burgerpersoneel?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

11 Wat het eerste onderdeel van de vraag betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat dit zijn oorsprong vindt in de bewoordingen van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn. Op grond van die bewoordingen kan het laatste zinsdeel van die bepaling, namelijk de woorden „voor zover deze strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning", immers aldus worden uitgelegd dat het enkel betrekking heeft op het zinsdeel dat daaraan onmiddellijk voorafgaat, namelijk „[goederenleveringen en diensten verricht] voor de bevoorrading van hun messes of kantines", en niet op de volledige bepaling. Het feit dat in sommige taalversies, zoals de Engelse en de Franse, geen komma aan dat laatste zinsdeel voorafgaat, ondersteunt een dergelijke uitlegging.

12 In dit verband moet worden opgemerkt dat in bepaalde andere taalversies van die bepaling, zoals de Spaanse, de Deense en de Nederlandse, op diezelfde plaats een komma staat. In die omstandigheden kan de aanwezigheid of het ontbreken van een komma niet als doorslaggevend worden beschouwd voor de uitlegging van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn.

13 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan de in een van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling gebruikte formulering immers niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling dienen of in zoverre voorrang hebben boven de andere taalversies. Een dergelijke benadering zou onverenigbaar zijn met het vereiste van eenvormige toepassing van het Unierecht. Wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (zie onder meer arrest van 3 maart 2011, Commissie/Nederland, C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

14 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat volgens eveneens vaste rechtspraak van het Hof de btw-vrijstellingen, waaronder die van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn, strikt moeten worden uitgelegd omdat zij uitzonderingen vormen op het algemene beginsel dat elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, aan btw is onderworpen (zie in die zin onder meer arrest van 22 december 2010, Feltgen en Bacino Charter Company, C-116/10, Jurispr. blz. I-14187, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 Een uitlegging waarbij het laatste zinsdeel van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn enkel betrekking heeft op het onmiddellijk daaraan voorafgaande deel van de zin, leidt echter niet enkel tot een ruime, maar eveneens tot een onsamenhangende werkingssfeer van de vrijstelling van die bepaling, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk terecht heeft opgemerkt.

16 Een dergelijke uitlegging leidt er immers toe dat de goederenleveringen en diensten verricht in de lidstaten die partij zijn bij het Noord-Atlantische Verdrag en die zijn bestemd voor de strijdkrachten van de andere staten die partij zijn bij dat verdrag voor gebruik door die strijdkrachten of door het hen begeleidende burgerpersoneel, in alle omstandigheden van btw zijn vrijgesteld, terwijl de goederenleveringen en diensten verricht voor de bevoorrading van hun messes of kantines dat enkel zijn wanneer genoemde strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning. Een dergelijke differentiatie in de omvang van de vrijstelling van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn lijkt zinloos.

17 Bovendien moet bij de uitlegging van de genoemde bepaling rekening worden gehouden met de doelstelling van de erin voorziene vrijstelling. Wat die doelstelling betreft wijst niets erop dat — zoals voor de verwijzende rechter is gesuggereerd — die erin bestond de lidstaten die partij zijn bij het Noord-Atlantische Verdrag te verhinderen een belastingvoordeel te ontlenen aan hun NAVO-lidmaatschap. Zoals de verwijzende rechter zelf heeft opgemerkt zou een dergelijke doelstelling overigens veronderstellen dat voor de goederenleveringen en dienstverrichtingen voor de in het kader van de NAVO aangegane verbintenissen, daaronder begrepen die van de eigen

strijdkrachten van de lidstaat waarin die leveringen of verrichtingen plaatsvinden, een algemene vrijstelling geldt. Het is echter duidelijk dat artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn niet in een dermate ruime vrijstelling voorziet.

18 Zoals de Europese Commissie heeft aangevoerd, lijkt de Uniewetgever bij de vaststelling van de genoemde bepaling daarentegen veeleer de bedoeling te hebben gehad, de lidstaten in staat te stellen om bepaalde in het kader van de NAVO aangegane verbintenissen na te komen. Op basis van niets in het aan het Hof overgelegde dossier kan echter worden geconstateerd dat voor het nakomen van dergelijke verbintenissen de in punt 15 van het onderhavige arrest uiteengezette uitlegging van artikel 151, lid 1, sub c, geboden is.

19 Veeleer verwijst artikel 8 van het protocol betreffende de internationale militaire hoofdkwartieren — waardoor, zoals de Commissie heeft opgemerkt, de Uniewetgever zich meer bepaald heeft laten leiden bij de vaststelling van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn — juist naar een vrijstelling van de rechten en heffingen die „in het belang van de gemeenschappelijke verdediging" gedane uitgaven betreffen.

20 Bijgevolg dient artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat een dienst zoals aan de orde in het hoofdgeding, die wordt verricht in een lidstaat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag en bestaat in de ontmanteling van verouderde schepen van een andere staat die partij is bij dat verdrag, krachtens die bepaling slechts van btw is vrijgesteld wanneer die dienst wordt verricht voor een onderdeel van de strijdkrachten van die andere staat die aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning deelnemen of voor het hen begeleidende burgerpersoneel.

21 Wat het tweede onderdeel van de vraag van de verwijzende rechter betreft, moet worden opgemerkt dat uit de bewoordingen zelf van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn niet blijkt of een dienst zoals aan de orde in het hoofdgeding, verricht in een lidstaat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag, slechts van btw is vrijgesteld wanneer hij wordt verricht voor een onderdeel van de op het grondgebied van de betrokken lidstaat gelegerde of verblijvende strijdkrachten van een andere staat die partij is bij dat verdrag of voor het hen begeleidende burgerpersoneel.

22 Volgens vaste rechtspraak van het Hof dient bij de uitlegging van een bepaling van het recht van de Unie echter niet enkel rekening te worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen die de regeling waarvan zij deel uitmaakt, nastreeft (zie onder meer arrest Feltgen en Bacino Charter Company, reeds aangehaald, punt 12 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Wat de context van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn betreft moet, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Poolse regering terecht hebben opgemerkt, rekening worden gehouden met lid 1, sub d, van dat artikel. Terwijl de eerste van die twee bepalingen onder bepaalde voorwaarden van btw vrijstelt goederenleveringen en diensten verricht in de lidstaten die partij zijn bij het Noord-Atlantische Verdrag en bestemd voor de strijdkrachten van de andere staten die partij zijn bij dat verdrag, zijn ingevolge de tweede bepaling onder dezelfde voorwaarden vrijgesteld goederenleveringen en diensten verricht voor een andere lidstaat en bestemd voor de strijdkrachten van andere staten die partij zijn bij het Noord-Atlantische Verdrag dan de lidstaat van bestemming zelf.

24 Uit die twee bepalingen blijkt dat, zoals in punt 17 van onderhavig arrest reeds is uiteengezet, de Uniewetgever de goederenleveringen of de dienstenverrichtingen die bestemd zijn voor de strijdkrachten van de lidstaat van ontvangst van die goederen of diensten van de btw-vrijstelling heeft willen uitsluiten.

25 Enerzijds geeft die uitsluiting immers — juist omdat zij de strijdkrachten betreft die op het grondgebied van hun eigen lidstaat zijn gelegerd of er verblijven — als zodanig reeds aan dat de plaats waar de troepen zijn gelegerd of verblijven voor de toepassing van de genoemde bepalingen relevant is.

26 Anderzijds leidt een uitlegging van artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn waarbij de goederenleveringen en diensten verricht in een lidstaat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag en bestemd voor de strijdkrachten van een andere staat die partij is bij dat verdrag, van btw zijn vrijgesteld zelfs indien die strijdkrachten niet op het grondgebied van de genoemde lidstaat zijn gelegerd of er verblijven, ertoe dat die goederen of diensten uiteindelijk, zonder onderworpen te zijn aan btw, ten goede kunnen komen aan de strijdkrachten van een andere lidstaat die op het grondgebied van die lidstaat zijn gelegerd of er verblijven. Een dergelijke uitlegging druist echter in tegen de in punt 24 van het onderhavige arrest uiteengezette wil van de Uniewetgever.

27 Derhalve moet, gelet op het voorgaande en overigens mede gelet op de in punt 14 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte noodzaak om de btw-vrijstellingen strikt uit te leggen, artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het, onder de in deze bepaling gestelde voorwaarden, goederenleveringen en diensten verricht in een lidstaat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag en bestemd voor de strijdkrachten van een andere staat die partij is bij dat verdrag, vrijstelt voor zover die strijdkrachten op het grondgebied van de betrokken lidstaat zijn gelegerd of verblijven.

28 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt niet dat een andere uitlegging van voormelde bepaling dan die in het voorgaande punt geboden zou zijn om de lidstaten in staat te stellen, de door hen in het kader van de NAVO aangegane verbintenissen na te komen.

29 Uit artikel 8 van het protocol betreffende de internationale militaire hoofdkwartieren blijkt veeleer dat dit artikel, door te voorzien in vrijstelling van rechten en heffingen om de vestiging, de bouw, de instandhouding en de werkzaamheden van geallieerde hoofdkwartieren op het grondgebied van een staat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag te vergemakkelijken, per definitie impliceert dat het gaat om strijdkrachten die zijn gelegerd of verblijven op het grondgebied van die staat.

30 Bijgevolg moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 151, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een dienst zoals aan de orde in het hoofdgeding, die wordt verricht in een lidstaat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag en die bestaat in de ontmanteling van verouderde schepen van de marine van een andere staat die partij is bij dat verdrag, krachtens die bepaling enkel van btw is vrijgesteld indien:

— die dienst wordt verricht voor een onderdeel van de strijdkrachten van die andere staat die deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning of voor het hen begeleidende burgerpersoneel, en

— diezelfde dienst wordt verricht voor een onderdeel van die strijdkrachten die op het grondgebied van de betrokken lidstaat zijn gelegerd of verblijven of voor het hen begeleidende burgerpersoneel.

Kosten

31 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 151, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat een dienst zoals aan de orde in het hoofdgeding, die wordt verricht

in een lidstaat die partij is bij het Noord-Atlantische Verdrag en die bestaat in de ontmanteling van verouderde schepen van de marine van een andere staat die partij is bij dat verdrag, krachtens die bepaling enkel van btw is vrijgesteld indien:

— **die dienst wordt verricht voor een onderdeel van de strijdkrachten van die andere staat die deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning of voor het hen begeleidende burgerpersoneel, en**

— **diezelfde dienst wordt verricht voor een onderdeel van die strijdkrachten die op het grondgebied van de betrokken lidstaat zijn gelegerd of verblijven of voor het hen begeleidende burgerpersoneel.**

ondertekeningen