Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 26 april 2012*

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Undantag — Artikel 151.1 c — Avrustning inom en medlemsstats territorium av föråldrade krigsfartyg tillhörande Förenta staternas flotta”

I mål C-225/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Förenade kungariket) genom beslut av den 9 maj 2011, som inkom till domstolen den 13 maj 2011, i målet

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

mot

Able UK Ltd,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal (referent) samt domarna K. Schiemann och L. Bay Larsen,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth, i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom M. Szpunar, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: engelska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 151.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallade Commissioners) och Able UK Ltd (nedan kallat Able). Målet rör den mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskatten) som är tillämplig på tjänster avseende avrustning av föråldrade krigsfartyg tillhörande Förenta staternas flotta.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

3 Nordatlantiska fördraget undertecknades i Washington (Förenta staterna) den 4 april 1949.

4 I artikel VIII punkten 1 i protokollet om ställningen för de internationella militära högkvarter som inrättats enligt Nordatlantiska fördraget, som undertecknades i Paris den 28 augusti 1952 (nedan kallat protokollet), föreskrivs följande:

”I syfte att förenkla inrättandet, byggandet, underhållet och verksamheten vid de allierades militära högkvarter ska dessa, i så stor utsträckning som möjligt, undantas från skatter och avgifter som hänför sig till de kostnader som dessa högkvarter har i det gemensamma försvarets intresse och för sina exklusiva och officiella behov. Varje part i detta protokoll ska, i syfte att nå en överenskommelse i detta avseende, genomföra förhandlingar med de högkvarter som finns på deras territorium.”

Unionsrätten

5 Artikel 151.1 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande.

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

c) Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster vilka utförs i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och är avsedda för väpnade styrkor tillhörande andra stater som är parter i det fördraget samt avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller för försörjning av deras mässar eller marketenterier när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

d) Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster vilka utförs med en annan medlemsstat som bestämmelseort och är ämnade för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nordatlantiska fördraget än destinationsmedlemsstaten samt avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller för försörjning av deras mässar eller marketenterier när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Able ingick ett avtal med US Department of Transportation Maritime Administration (Förenta staternas transportministerium, sjöfartsförvaltningen) om avrustning av 13 fartyg som hade använts av Förenta staternas flotta men som senare hade överlämnats till Förenta staternas reservflotta och förtöjts i James River i Virginia (Förenta staterna). Avtalet var uppdelat i två separata delar. Först skulle fartygen prepareras och sedan bogseras från Förenta staterna till Förenade kungariket. När de väl var på plats på Ables anläggning i Teesside (Förenade kungariket) skulle de avrustas. Inspektörer från Förenta staternas regering skulle vara närvarande vid anläggningen under hela avtalets löptid.

7 Able begärde i en skrivelse av den 27 augusti 2008 att Commissioners skulle uttala sig om vilka bestämmelser avseende mervärdesskatt som de avrustningstjänster företaget tillhandahöll omfattades av. Able gjorde gällande att tillhandahållandet av tjänsterna undantogs från mervärdesskatteplikt enligt artikel 15.10 tredje strecksatsen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), som senare ersatts av artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet.

8 Commissioners beslutade den 15 oktober 2008 att Ables avrustningstjänster omfattades av normal skattesats. Able begärde omprövning av beslutet den 21 oktober 2008. Commissioners beslutade den 18 november 2008 att inte göra någon ändring av beslutet. Able överklagade beslutet till First-tier Tribunal (Tax Chamber) som, i ett avgörande av den 24 november 2009, beslutade att de tjänster avseende avrustning av fartyg som Able tillhandahöll var undantagna från mervärdesskatteplikt.

9 Commissioners överklagade detta avgörande till den hänskjutande domstolen. Enligt Commissioners är artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet endast tillämplig på väpnade styrkor, tillhörande en stat som är part i Nordatlantiska fördraget, som befinner sig i en annan stat som är part i Nordatlantiska fördraget, och endast om dessa styrkor deltar i en verksamhet som är direkt relaterad till den gemensamma försvarsansträngningen.

10 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) gjorde bedömningen att det för att avgöra tvisten som är anhängig vid den är nödvändigt att göra en tolkning av artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 151.1 c i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att tillhandahållande i Förenade kungariket av tjänster avseende avrustning av föråldrade krigsfartyg tillhörande Förenta staternas flotta till US Department of Transportation Maritime Administration undantas från mervärdesskatteplikt i något eller båda av följande fall:

a) när tjänsterna inte tillhandahålls en del av de väpnade styrkorna som tillhör en NATO-medlemsstat [Nordatlantiska fördragsorganisationen] och deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna eller en civil del som åtföljer dessa styrkor,

b) när tjänsten inte tillhandahålls en del av de väpnade styrkor som tillhör en NATO-medlemsstat och är stationerade i eller befinner sig i Förenade kungariket eller en civil del som åtföljer dessa styrkor?”

Tolkningsfrågan

11 När det gäller den första delen av tolkningsfrågan framgår det av beslutet om hänskjutande att denna uppkommit på grund av ordalydelsen i artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet. De sista orden i denna bestämmelse – ”när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna” – kan

nämligen tolkas som att de endast hänför sig till de omedelbart föregående orden – ”[leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster vilka utförs] för försörjning av deras mässar eller marketenterier” – och inte till bestämmelsen i dess helhet. Den omständigheten att det i vissa språkversioner, såsom den engelska och franska, saknas ett kommatecken före de sista orden skulle kunna bekräfta en sådan tolkning.

12 I detta avseende påpekar domstolen att det på samma ställe i vissa andra språkversioner, såsom den spanska, den danska och den nederländska, av denna bestämmelse finns ett kommatecken. Förekomsten eller avsaknaden av ett kommatecken kan därför inte anses vara avgörande för tolkningen av artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet.

13 Enligt domstolens fasta rättspraxis kan nämligen den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner. Detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten. I händelse av skillnader mellan språkversionerna, ska bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (se, bland annat, dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna, REU 2011, s. I-831, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

14 Domstolen påpekar att det av domstolens fasta rättspraxis dessutom följer att undantagen från mervärdesskatteplikt – bland vilka återfinns det undantag som införts genom artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet – ska tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen att denna skatt ska tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 22 december 2010 i mål C-116/10, Feltgen och Bacino Charter Company, REU 2010, s. I-14187, punkt 19 samt där angiven rättspraxis).

15 En tolkning enligt vilken de sista orden i artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet endast hänför sig till de omedelbart föregående orden skulle emellertid innebära att detta undantag gavs ett inte bara brett tillämpningsområde utan också, såsom Förenade kungarikets regering med rätta har påpekat, ett inkonsekvent sådant.

16 En sådan tolkning skulle nämligen innebära att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster vilka utförs i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och är avsedda för väpnade styrkor tillhörande andra stater som är parter i det fördraget, samt avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem, skulle undantas från mervärdesskatt under alla förhållanden, medan leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster för försörjning av deras mässar eller marketenterier skulle undantas endast när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna. En sådan skillnad vad gäller räckvidden för undantaget i artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet framstår emellertid som helt obefogad.

17 Denna bestämmelse ska dessutom förstås mot bakgrund av syftet med det undantag som den inför. När det gäller detta syfte finns det, såsom framförts vid den hänskjutande domstolen, inte något som tyder på att syftet skulle ha varit att hindra de medlemsstater som är parter i Nordatlantiska fördraget från att åtnjuta en fördel i skattehänseende till följd av deras medlemskap i NATO. Såsom den hänskjutande domstolen själv har påpekat, skulle ett sådant syfte för övrigt förutsätta att det förelåg ett allmänt undantag för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till förmån för åtaganden inom ramen för NATO, inklusive åtaganden för de väpnade styrkorna som tillhör den medlemsstat i vilken leveranserna eller tillhandahållandena äger rum. Det är emellertid uppenbart att artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet inte inför ett undantag med en sådan omfattning.

18 Tvärtom framstår det som om det mål som unionslagstiftaren eftersträvat vid antagandet av denna bestämmelse snarare, såsom Europeiska kommissionen har gjort gällande, får anses vara att möjliggöra för medlemsstaterna att uppfylla vissa åtaganden som gjorts inom ramen för NATO. Det framgår

emellertid inte av någon handling som getts in till domstolen att artikel 151.1 c, för att dessa åtaganden ska kunna uppfyllas, måste tolkas på det sätt som nämnts i punkt 15 i denna dom.

19 Artikel VIII i protokollet, som unionslagstiftaren, såsom kommissionen har påpekat, särskilt har inspirerats av vid antagandet av artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet, hänvisar i stället till undantag för skatter och avgifter som hänför sig till kostnader vid de militära högkvarteren ”i det gemensamma försvarets intresse”.

20 Artikel 151.c i mervärdesskattedirektivet ska således tolkas på så sätt att ett tillhandahållande av tjänster, såsom det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, som utförs i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och som avser avrustning av föråldrade krigsfartyg tillhörande en annan stat som är part i det fördraget, är undantaget från mervärdesskatt enligt denna bestämmelse endast när tjänsten tillhandahålls en del av de väpnade styrkorna, tillhörande denna andra stat, som deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna eller en civil del som åtföljer dessa styrkor.

21 När det gäller den andra delen av den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt, påpekar domstolen att lydelsen av artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet inte i sig anger om ett tillhandahållande av tjänster – såsom det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, som utförs i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget – för att undantas från mervärdesskatt, måste utföras för en del av de väpnade styrkorna, tillhörande en annan stat som är part i detta fördrag, som är stationerade i eller befinner sig i den berörda medlemsstaten, eller för en civil del som åtföljer dessa styrkor.

22 Enligt domstolens fasta praxis ska emellertid, vid tolkningen av en unionsbestämmelse, inte bara dess lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Feltgen och Bacino Charter Company, punkt 12 samt där angiven rättspraxis).

23 Vad beträffar det sammanhang i vilket artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet förekommer ska, såsom Förenade kungarikets och Polens regering påpekat, punkten d i denna artikel beaktas. Medan punkten c, under vissa förutsättningar, från mervärdesskatt undantar leveranser av varor samt tillhandahållanden av tjänster vilka utförs i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och är avsedda för väpnade styrkor tillhörande andra stater som är parter i det fördraget, undantar punkten d, under samma förutsättningar, leveranser av varor samt tillhandahållanden av tjänster vilka utförs med en annan medlemsstat som bestämmelseort och är ämnade för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nordatlantiska fördraget än destinationsmedlemsstaten.

24 Det framgår av dessa båda bestämmelser att unionslagstiftaren, såsom redan har angetts i punkt 17 i denna dom, från undantaget från mervärdesskatt avsåg att utesluta leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ämnade för väpnade styrkor tillhörande den medlemsstat i vilken leveranserna eller tillhandahållandena sker.

25 Det faktum att detta uteslutande avser väpnade styrkor som är stationerade i eller befinner sig i sin egen medlemsstat antyder i sig att den plats där styrkorna är stationerade eller befinner sig är relevant för tillämpningen av dessa bestämmelser.

26 Om artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet hade tolkats på så sätt att den från mervärdesskatt undantog leveranser av varor samt tillhandahållanden av tjänster vilka utförs i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och är avsedda för väpnade styrkor tillhörande en annan stat som är part i det fördraget, även om dessa styrkor inte är stationerade i eller befinner sig i nämnda medlemsstat, skulle dessa leveranser samt dessa tillhandahållanden slutligen, utan att ha blivit föremål för mervärdesskatt, kunna nyttjas av de väpnade styrkorna, tillhörande en annan medlemsstat, som är stationerade i eller befinner sig i denna medlemsstat. En sådan tolkning av bestämmelsen skulle emellertid strida mot unionslagstiftarens avsikt som nämnts i punkt 24 i denna dom.

27 Med beaktande av ovanstående och av nödvändigheten att tolka undantagen från mervärdesskatt restriktivtsåsom det erinrats om i punkt 14 i denna dom, måste artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att den, på de villkor som den föreskriver, undantar leveranser av varor samt tillhandahållanden av tjänster vilka utförs i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och är avsedda för väpnade styrkor tillhörande en annan stat som är part i det fördraget, såvitt dessa är stationerade i eller befinner sig i den berörda medlemsstaten.

28 Av de handlingar som ingetts till domstolen framgår inte att det, för att möjliggöra för medlemsstaterna att uppfylla sina åtaganden inom ramen för NATO, skulle vara nödvändigt att göra en annan tolkning av nämnda bestämmelse än den som gjorts i föregående punkt.

29 Tvärtom framgår det av artikel VIII i protokollet att denna bestämmelse – genom att föreskriva ett undantag från skatter och avgifter i syfte att förenkla inrättandet, byggandet, underhållet och verksamheten vid de allierades militära högkvarter i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget – per definition innebär att det rör sig om väpnade styrkor som är stationerade i eller befinner sig i denna stat.

30 Följaktligen ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 151.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att tjänster, såsom de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, som tillhandahålls i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och som avser avrustning av föråldrade krigsfartyg tillhörande en annan stat som är part i det fördraget, är undantagna från mervärdesskatt enligt denna bestämmelse endast när:

— dessa tjänster tillhandahålls en del av den andra statens väpnade styrkor som deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna eller en civil del som åtföljer dessa styrkor, och

— tjänsterna tillhandahålls en del av dessa väpnade styrkor som är stationerade i eller befinner sig i den berörda medlemsstaten eller en civil del som åtföljer dessa styrkor.

Rättegångskostnader

31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 151.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att tjänster, såsom de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, som tillhandahålls i en medlemsstat som är part i Nordatlantiska fördraget och som avser avrustning av föråldrade krigsfartyg tillhörande en annan stat som är part i det fördraget, är undantagna från mervärdesskatt enligt denna bestämmelse endast när:

— dessa tjänster tillhandahålls en del av den andra statens väpnade styrkor som deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna eller en civil del som åtföljer dessa styrkor, och

— tjänsterna tillhandahålls en del av dessa väpnade styrkor som är stationerade i eller befinner sig i den berörda medlemsstaten eller en civil del som åtföljer dessa styrkor.

Underskrifter