Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

26 април 2012 година*

„ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Случаи на освобождаване — Член 151, параграф 1, буква в) — Операция по разглобяването за скрап на стари кораби на американските военноморски сили, извършена на територията на държава членка“

По дело C-225/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Обединено кралство) с акт от 9 май 2011 г., постъпил в Съда на 13 май 2011 г., в рамките на производство по дело

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

срещу

Able UK Ltd,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-жа A. Prechal (докладчик), председател на състав, г-н K. Schiemann и г-н L. Bay Larsen, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth, в качеството на представител,

— за полското правителство, от г-н M. Szpunar, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: английски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 151, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) и Able UK Ltd (наричано по-нататък „Able“) относно данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим за услугите по разглобяването за скрап на стари кораби на американските военноморски сили.

Правна уредба

Международно право

3 Северноатлантическият договор е подписан във Вашингтон (Съединени американски щати) на 4 април 1949 г.

4 Член VIII, точка 1 от Протокола за статута на международните генерални военни щабове, създадени по силата на Северноатлантическия договор, подписан в Париж на 28 август 1952 г. (наричан по-нататък „Протокол за генералните военни щабове“), предвижда:

„С оглед на улесняване на установяването, изграждането, поддръжката и функционирането на международните генерални щабове тези генерални щабове се освобождават, доколкото е възможно, от дължимите данъци и такси върху направените от тях разходи в интерес на общата отбрана и в тяхна официална и изключителна полза, като всяка страна по настоящия протокол провежда преговори с установените на нейна територия генерални щабове за сключването на споразумение за тази цел“.

Право на Съюза

5 Съгласно член 151, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

в) доставката на стоки или услуги в държава членка, която е страна по Северноатлантическия договор, предназначени или за въоръжените сили на други държави, които са страни по този договор за ползване от тези въоръжени сили или от придружаващия ги цивилен персонал или за снабдяването на техните офицерски или войнишки столове, когато тези въоръжени сили вземат участие в общите отбранителни дейности;

г) доставката на стоки или услуги на друга държава членка, предназначени за въоръжените сили на държава, която е страна по Северноатлантическия договор, различна от самата държава членка на местоназначението за ползване от тези въоръжени сили или от придружаващия ги цивилен персонал или за снабдяването на техните офицерски или войнишки столове, когато тези въоръжени сили вземат участие в общите отбранителни дейности;

[…]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

6 От акта за запитване е видно, че Able е сключило договор с United States Department of Transportation Maritime Administration (Морска администрация към Министерството на транспорта на Съединените щати) за разглобяване на тринадесет кораба, които са били в служба на американските военноморски сили, но които впоследствие са поверени на запасния флот и са акостирали на река Джеймс във Вирджиния (Съединените щати). Договорът се състои от две отделни части. На първо място, корабите е трябвало да бъдат подготвени и след това изтеглени на буксир от Съединените щати до Обединеното кралство. На второ място, веднъж докарани до обекта на Able в Teesside (Обединеното кралство), е трябвало да бъдат разглобени за скрап. Инспектори на американското правителство са могли да присъстват на обекта през цялото времетраене на договора.

7 С писмо от 27 август 2008 г. Able е поискало от Commissioners да се произнесат относно облагането с ДДС на услугата по разглобяване за скрап, която предоставя. Able поддържа, че доставката е освободена съгласно член 15, параграф 10, трето тире от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), заменен оттогава с член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

8 На 15 октомври 2008 г. Commissioners приемат решение, че услугите на Able по разглобяване за скрап са облагаеми със стандартната ставка на ДДС. Това дружество е поискало преразглеждане на посоченото решение на 21 октомври 2008 г. Тъй като Commissioners потвърждават решението си на 18 ноември 2008 г., Able подава жалба пред First-tier Tribunal (Tax Chamber), който с решение от 24 ноември 2009 г. постановява, че доставките на Able по разглобяване на кораби са освободени.

9 Commissioners подават жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция. Според тях член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС се прилага единствено към въоръжените сили на държава, страна по Северноатлантическия договор, които гостуват в държава членка, също страна по този договор, и само когато тези въоръжени сили вземат участие в дейност, пряко свързана с общите отбранителни дейности.

10 Като счита, че за разрешаването на спора, с който е сезиран, е необходимо тълкуване на член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 151, параграф 1, буква в) от [Директивата за ДДС] да се тълкува като освобождаващ от ДДС доставка в Обединеното кралство на услуги по разглобяването за скрап на стари кораби на военноморските сили на Съединените американски щати за сметка на United States Department of Transportation Maritime Administration в един или в двата посочени по-долу случая:

а) когато тази доставка не е извършена на част от въоръжените сили на член на НАТО [Организация на северноатлантическия договор], които вземат участие в общите отбранителни дейности или на придружаващия ги цивилен персонал;

б) когато тази доставка не е извършена на част от въоръжените сили на член на НАТО, които гостуват или са базирани в Обединеното кралство, или на придружаващия ги цивилен персонал?“.

По преюдициалния въпрос

11 Що се отнася до първата част на поставения въпрос, от акта за запитване е видно, че тя възниква от текста на член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС. Всъщност този текст позволява последната част от изречението на тази разпоредба, а именно текстът „когато тези въоръжени сили вземат участие в общите отбранителни дейности“ да се схване като отнасящ се единствено до частта от изречението, която непосредствено го предхожда, а именно „[доставката на стоки или услуги] за снабдяването на техните офицерски или войнишки столове“, а не като отнасящ се до цялата посочена разпоредба. Липсата в текстовете на някои езици, като английски и френски, на запетая преди последната част от изречението може да потвърди подобен прочит.

12 В това отношение следва да се отбележи, че на същото място в текстовете на разпоредбата на някои други езици, като испански, датски и нидерландски, има запетая. При тези обстоятелства наличието или липсата на запетая не може да се счита за определящо за тълкуването на член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

13 Съгласно постоянната практика на Съда формулировката, използвана в текста на правна разпоредба на Съюза на един от езиците, не може да служи като единствена основа за тълкуването на разпоредбата или в това отношение да ѝ се отдава предимство пред текстовете на останалите езици. Подобен подход всъщност би бил несъвместим с изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза. Ето защо в случай на несъответствия между текстовете на различните езици въпросната разпоредба трябва да се тълкува в зависимост от общата структура и целите на правната уредба, от които е част (вж. по-специално Решение от 3 март 2011 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-41/09, Сборник, стр. I-831, точка 44 и цитираната съдебна практика).

14 В това отношение следва да се припомни, че съгласно друга, също постоянна практика на Съда случаите на освобождаване от ДДС, сред които се включва и въведеният от член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, че ДДС се събира за всяка доставка на услуги, осъществена възмездно от данъчнозадължено по този данък лице (в този смисъл вж. по-специално Решение от 22 декември 2010 г. по дело Feltgen и Bacino Charter Company, C-116/10, Сборник, стр. I-14187, точка 19 и цитираната съдебна практика).

15 Впрочем подобно тълкуване, според което последната част от изречението на член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС се отнася единствено до частта от изречението, която непосредствено го предхожда, би довело до това на предвиденото в тази разпоредба освобождаване да се признае не само по-широко, но и несъгласувано приложно поле, както основателно отбелязва правителство на Обединеното кралство.

16 Всъщност, ако се приеме подобно тълкуване, доставката на стоки или услуги в държава членка, страна по Северноатлантическия договор, които са предназначени за въоръжените сили на други държави, страни по този договор, за ползване от тези въоръжени сили или от придружаващия ги цивилен персонал, би била освободена от ДДС при всички положения, докато доставката на стоки или услуги за снабдяването на техните офицерски или войнишки столове би била освободена единствено когато посочените въоръжени сили вземат участие в общите отбранителни дейности. Що се отнася обаче до обхвата на предвиденото в член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС освобождаване, подобно разграничение изглежда напълно безсмислено.

17 Освен това посочената разпоредба трябва да се схваща като отчитаща целта за освобождаване, която въвежда. Що се отнася до тази цел, не е налице никакво указание, че както се изтъква пред запитващата юрисдикция, тя е била да се попречи на държавите членки, страни по

Северноатлантическия договор, да получават данъчно предимство от членството си в НАТО. Впрочем, както отбелязва самата запитваща юрисдикция, подобна цел предполага наличието на общо освобождаване на доставките на стоки и услуги в полза на задълженията, поети в рамките на НАТО, включително от въоръжените сили на държавата членка, в която са извършени тези доставки. Явно е обаче, че член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС не въвежда освобождаване от подобен мащаб.

18 За сметка на това изглежда преследваната от законодателя на Съюза цел с приемането на спомената разпоредба по-скоро трябва — както изтъква Европейската комисия — да се разглежда по-широко, като цел на държавите членки да се даде възможност да спазят някои задължения, поети в рамките на НАТО. Нито едно от доказателствата по преписката, представена на Съда, не позволява обаче да се заключи, че изтъкнатото в точка 15 от настоящото решение тълкуване на споменатия член 151, параграф 1, буква в) се налага с оглед на спазването на подобни задължения.

19 Напротив, член VIII от Протокола за статута на международните генерални военни щабове, от който, както отбелязва Комисията, законодателят на Съюза особено се е ръководил при приемането на член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, специално се позовава на освобождаване от данъци и такси върху направените разходи „в интерес на общата отбрана“.

20 Поради това член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство, извършена в държава членка, страна по Северноатлантическия договор, и състояща се в разглобяването за скрап на стари кораби на военноморските сили на друга държава, страна по този договор, се освобождава от ДДС по силата на тази разпоредба единствено когато тази доставка е извършена на част от въоръжените сили на тази друга държава, които вземат участие в общите отбранителни дейности, или на придружаващия ги цивилен персонал.

21 Що се отнася до втората част от поставения от запитващата юрисдикция въпрос, следва да се отбележи, че текстът на член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС не указва сам по себе си дали, за да бъде освободена от ДДС, доставка на услуги като разглежданата в главното производство, извършена в държава членка, страна по Северноатлантическия договор, трябва да бъде извършена на част от въоръжените сили на друга държава, страна по този договор, които гостуват или са базирани на територията на съответната държава членка, или на придружаващия ги цивилен персонал.

22 Съгласно постоянната практика на Съда обаче при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза трябва да се взема предвид не само нейното съдържание, но и нейният контекст и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. по-специално Решение по дело Feltgen и Bacino Charter Company, посочено по-горе, точка 12 и цитираната съдебна практика).

23 Що се отнася до контекста на член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, следва да се вземе предвид параграф 1, буква г) от същия член, както основателно изтъкват правителствата на Обединеното кралство и на Полша. Докато първата разпоредба предвижда освобождаване от ДДС при определени условия на доставката на стоки или услуги в държава членка, която е страна по Северноатлантическия договор, предназначени за въоръжените сили на други държави, които са страни по този договор, втората разпоредба предвижда освобождаване на доставката на стоки или услуги на друга държава членка, предназначени за въоръжените сили на държава, която е страна по Северноатлантическия договор, различна от самата държава членка на местоназначението.

24 Както бе указано в точка 17 от настоящото решение, от тези две разпоредби следва, че законодателят на Съюза е искал да изключи възможността за освобождаване от ДДС на доставката на стоки и услуги, предназначени за въоръжените сили на държавата членка, домакин на тази доставка.

25 От една страна, посоченото изключване, доколкото се отнася именно до въоръжените сили, които гостуват или са базирани на територията на собствената им държава членка, навежда на мисълта, че само по себе си мястото, в което въоръжените сили гостуват или са базирани, е релевантно за прилагането на посочените разпоредби.

26 От друга страна, ако член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС се тълкуваше като предвиждащ освобождаване от ДДС на доставката на стоки и услуги в държава членка, страна по Северноатлантическия договор, предназначени за въоръжените сили на друга държава, която е страна по този договор, дори ако тези въоръжени сили не гостуват или не са базирани на територията на посочената държава членка, тази доставка можеше в крайна сметка, без да е била обложена с ДДС, да послужи на въоръжените сили на друга държава членка, които гостуват или са базирани на територията на последната. Подобно тълкуване на тази разпоредба обаче може да засегне волята на законодателя на Съюза, посочена в точка 24 от настоящото решение.

27 При това положение, като се има предвид изложеното по-горе, както и впрочем необходимостта освобождаването от ДДС да се тълкува стриктно, както бе припомнено в точка 14 от настоящото решение, член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува като освобождаващ в условията, които предвижда, доставката на стоки и услуги в държава членка, страна по Северноатлантическия договор, предназначени за въоръжените сили на друга държава, която е страна по този договор, доколкото тези въоръжени сили гостуват или са базирани на територията на съответната държава членка.

28 От предоставената на Съда преписка не е видно, че е необходимо тълкуване на посочената разпоредба, различно от възприетото в предходната точка, за да се даде възможност на държавите членки да спазят задълженията, които са поели в рамките на НАТО.

29 Напротив, от член VIII от Протокола за статута на международните генерални военни щабове е видно, че като предвижда освобождаване от данъци и такси с оглед на улесняване на установяването, изграждането, поддръжката и функционирането на междусъюзническите генерални щабове на територията на държава, страна по Северноатлантическия договор, този член по дефиниция обхваща въоръжени сили, които гостуват или са базирани на територията на тази държава.

30 Вследствие на това на поставения въпрос следва да се отговори, че член 151, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство, извършена в държава членка, страна по Северноатлантическия договор, и състояща се в разглобяването за скрап на стари кораби на военноморските сили на друга държава, страна по този договор, се освобождава от ДДС по силата на тази разпоредба единствено когато:

— тази доставка е извършена на част от въоръжените сили на тази друга държава, които вземат участие в общите отбранителни дейности, или на придружаващия ги цивилен персонал и

— същата доставка е извършена на част от посочените въоръжени сили, които гостуват или са базирани на територията на съответната държава членка, или на придружаващия ги цивилен персонал.

По съдебните разноски

31 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 151, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство, извършена в държава членка, страна по Северноатлантическия договор, и състояща се в разглобяването за скрап на стари кораби на военноморските сили на друга държава, страна по този договор, се освобождава от данък върху добавената стойност по силата на тази разпоредба единствено когато:

— **тази доставка е извършена на част от въоръжените сили на тази друга държава, които вземат участие в общите отбранителни дейности, или на придружаващия ги цивилен персонал и**

— **същата доставка е извършена на част от посочените въоръжени сили, които гостуват или са базирани на територията на съответната държава членка, или на придружаващия ги цивилен персонал.**

Подписи