OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JÁNA MAZÁKA
przedstawiona w dniu 29 marca 2007 r. [1]

1. Obydwa przedstawione pytania prejudycjalne dotyczą wykładni art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady 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 [2] w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. [3] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2. Pytania powstały w ramach postępowania pomiędzy spółką Navicon (zwaną dalej „Navicon") a właściwym hiszpańskim organem podatkowym dotyczącego odmowy przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) transakcji polegającej na częściowym czarterze statku w celu transportu kontenerów. W tym względzie należy zauważyć, iż hiszpańskie przepisy transponujące szóstą dyrektywę przewidują zwolnienie jedynie czarteru całości statków.

3. W związku z tym wniesiono do Trybunału o dokonanie wykładni pojęcia czarteru użytego w art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy, a w szczególności o ustalenie, czy pojęcie to znajduje zastosowanie jedynie do czarteru całego statku („czarter całości statku"), czy także do czarteru jego części („czarter części statku").

I — Właściwe przepisy

A — *Prawo wspólnotowe*

4. Artykuł 15 dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia w transakcjach wywozu poza Wspólnotę, transakcjach zrównanych oraz w transporcie międzynarodowym.

Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od

1 — Język oryginału: angielski.
2 — Dz.U. 1977, L 145, str. 1.
3 — Dz.U. 1977, L 384, str. 47.

podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[…]

4. dostawy towarów służące zaopatrzeniu statków, które:

a) używane są do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą pasażerów za opłatą lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa;

b) używane są dla ratownictwa lub udzielania pomocy na morzu lub połowu przybrzeżnego ryb, przy czym w ostatnim przypadku, z wyjątkiem zaopatrzenia statków;

[…]

5. dostawy, modyfikacja, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich określonych w ust. 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu łącznie z wyposażeniem służącym do połowu ryb w tym celu używanym.

[…]”.

B — *Prawo krajowe*

5. Artykuł 22 pkt 1 Ley 37/1992 de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [ustawy 37/1992 z dnia 28 grudnia o podatku od wartości dodanej], stanowi:

„Zwolnienia w transakcjach zrównanych z transakcjami wywozowymi

Na warunkach i w przypadku spełnienia przesłanek, które zostaną określone w drodze rozporządzenia, zwolnione z podatku zostają następujące transakcje:

Po pierwsze. Dostawy, budowa, przebudowa, naprawy, utrzymanie, czarter całości i najem wymienionych poniżej statków:

1. Statki pełnomorskie przeznaczone do międzynarodowych rejsów morskich w ramach wykonywania działalności gospodarczej transportu towarowego

lub pasażerskiego za wynagrodzeniem, włączywszy w to rejsy turystyczne, rejsy w ramach działalności przemysłowej lub rybołówstwa. […]".

II — Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

6. Navicon i spółka Compañía Transatlántica Española SA zawarły umowę czarteru części statku, na podstawie której pierwsza spółka oddawała do dyspozycji drugiej spółce w zamian za zapłatę określonej kwoty część powierzchni swoich statków w celu transportu kontenerów pomiędzy różnymi portami Półwyspu Iberyjskiego a terytorium znajdującym się poza obszarem zastosowania podatku od wartości dodanej (Wyspy Kanaryjskie).

7. Navicon nie naliczyła na odpowiednich fakturach kwoty podatku VAT, ponieważ sądziła, iż transakcje są zwolnione z podatku VAT. Właściwy hiszpański organ podatkowy naliczył podatek od wartości dodanej od kwot zapłaconych na podstawie umowy czarterowej, przyjmując, że zwolnienie nie miało zastosowania, ponieważ chodziło o czarter części, a nie całości statku.

8. Navicon zaskarżył ową decyzję o naliczeniu do Tribunal Económico Administrativo (sądu gospodarczo-administracyjnego) w Madrycie, bezskutecznie. Odwołał się od tego orzeczenia do Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sądu Najwyższego w Madrycie), który postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy wyrażenie czarter, którego dotyczy zwolnienie, o którym mowa w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, iż obejmuje ono jedynie czarter całości powierzchni statku (czarter całości statku), czy też że obejmuje ono również czarter dotyczący części lub procentu powierzchni statku (czarter części statku)?

2. Czy ustawa krajowa, która umożliwia zwolnienie jedynie czarteru całości statku, jest sprzeczna z szóstą dyrektywą?".

III — Główne uwagi przedstawione Trybunałowi

9. Rządy grecki i hiszpański stoją na stanowisku, że pojęcie „czarter" użyte w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy dotyczy jedynie

czarteru całej powierzchni statku, i na tej podstawie wnioskują, iż przepisy prawa krajowego są zgodne z dyrektywą. Ich zdaniem zwolnienia ustanowione w szóstej dyrektywie powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią wyjątek od zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi odpłatnie świadczonej przez podatnika.

10. Rząd belgijski i Komisja twierdzą, iż pojęcie czarteru odnosi się zarówno do czarteru części, jak i do czarteru całości statku.

11. Zdaniem rządu belgijskiego celem takiego sformułowania art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy jest zwolnienie czarteru określonych statków, w szczególności statków pełnomorskich, o których mowa w pkt 4 lit. a) i b), a nie zwolnienie określonych rodzajów czarteru. W każdym razie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, w przypadku gdy prawo wspólnotowe może być interpretowane w różny sposób, pierwszeństwo należy przyznać wykładni, która zagwarantuje skuteczność tego prawa. Niemniej jednak twierdzi, że w niniejszej sprawie wykładnia pojęcia czarteru, która byłaby ograniczona jedynie do czarteru całości statku, zagrażałaby skuteczności art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy, ponieważ przy tej samej trasie i tym samym rodzaju statku czarter części powodowałby zapłatę podatku VAT, podczas gdy czarter całości byłby z niego zwolniony.

12. Komisja podnosi w pierwszej kolejności, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pierwsze zdanie art. 15 szóstej dyrektywy nie daje państwom członkowskim uprawnienia do ingerowania w przedmiotowy zakres zastosowania szóstej dyrektywy w sposób, w jaki on został w niej określony. Ponadto towary wywożone do państw trzecich powinny być całkowicie zwolnione z podatku w chwili opuszczania przez nie terytorium Wspólnoty, co oznacza, iż nie można opodatkowywać usług czarterowych, niezależnie od tego, czy chodzi o czarter części, czy całości statku. Wreszcie jeżeli pojęcie czarteru miałoby być ograniczone jedynie do czarteru całości, oznaczałoby to, iż prawo do zwolnienia uzależnione jest od rozmiaru statku, ponieważ podobna powierzchnia załadunkowa byłaby lub nie zwolniona z podatku, w zależności od rozmiaru danego statku.

13. Niemniej jednak Komisja podnosi również argument, który mógłby przemawiać za stanowiskiem, iż prawo hiszpańskie jest zgodne z prawem wspólnotowym. Otóż w drodze analogii, można by było przyjąć, iż czarter części statku stanowi przewóz towarów i jako taki objęty jest zakresem art. 15 pkt 13 szóstej dyrektywy [4],

4 — Artykuł 15 pkt 13 szóstej dyrektywy stanowi:„Świadczenie usług, łącznie z usługami transportowymi i działaniami dodatkowymi [czynnościami pomocniczymi], z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 13, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z wywozem lub przywozem towarów objętych przepisami art. 7 ust. 3 i art. 16 ust. 1 część A".

który ustanawia inter alia zwolnienie usług transportowych dotyczących wywożonych towarów. Jednakże Komisja stoi na stanowisku, iż nie można zgodzić się z tym argumentem. Po pierwsze, brzmienie szóstej dyrektywy poddaje czarter i transport towarów różnym reżimom prawnym, i po drugie, dwa rodzaje umów znacznie różnią się od siebie.

14. Komisja podnosi, że to do sądów krajowych należy ustalenie na podstawie sformułowań zawartych w łączącej strony umowie, jak również na podstawie charakteru i treści świadczonych usług, czy dana umowa spełnia przesłanki umowy czarterowej w rozumieniu art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

IV — Ocena prawna

15. Zgodnie z art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy czarter statków morskich jest zwolniony z podatku VAT. Przepis ten nie definiuje dokładniej pojęcia czarteru.

16. W praktyce czarter może dotyczyć całego statku, w którym to przypadku transakcja jest określana jako „czarter całości", lub też może dotyczyć tylko części statku i jest określana wtedy jako „czarter części statku".

17. Z uwag państw członkowskich uczestniczących w charakterze interwenientów w niniejszym postępowaniu wynika, że pojęcie czarteru nie jest interpretowane w sposób jednolity w obrębie Wspólnoty, o czym świadczą przepisy implementujące niektórych państw członkowskich — włączywszy w to Hiszpanię, skąd pochodzi niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym — które ograniczają pojęcie czarteru do „czarteru całości", podczas gdy wydaje się, że w pozostałych przepisach krajowych, takich jak przepisy belgijskie, przyjęto szerszą wykładnię, zgodnie z którą zwolniony jest każdy rodzaj czarteru, niezależnie od tego, czy jest to „czarter całości", czy też „czarter części". W związku z tym rodzi się pytanie o zakres, jaki należy nadać pojęciu czarteru w kontekście zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

18. Trybunał Sprawiedliwości wielokrotnie już orzekał, iż zwolnienia VAT muszą być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one wyjątki od zasady ogólnej, iż podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej usługi świadczonej przez podatnika [5]. Trybunał potwierdził tę zasadę inter

5 — Zobacz np. wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I-8379, pkt 25.

alia przy interpretowaniu zwolnień stosowanych do statków morskich [6].

19. Niemniej jednak owa zasada ścisłej wykładni nie może skutkować nadaniem art. 15 znaczenia innego niż to, które wynika z jego treści [7].

20. W spornym przepisie lub w pozostałej treści szóstej dyrektywy brak jest czegokolwiek, co uzasadniałoby ograniczenie pojęcia „czarteru" jedynie do „czarteru całości". Okazuje się, że w przeciwieństwie do tego, co zostało ustanowione w szóstej dyrektywie w odniesieniu do zwolnienia na podstawie art. 15 pkt 4 dyrektywy [8], państwa członkowskie nie mogą ograniczać zwolnienia ustanowionego w art. 15 ust. 5 do czasu wejścia w życie wspólnotowych przepisów podatkowych określających zakres tego zwolnienia. Tym samym wydaje się, że ograniczenie zakresu pojęcia „czarter" w kontekście zwolnień z podatku VAT ustanowionych w szóstej dyrektywie do „czarteru całości" wychodzi poza zakres swobodnego uznania, którym dysponują państwa członkowskie przy transponowaniu dyrektywy do prawa krajowego. W rzeczywistości bowiem określenie zakresu zastosowania VAT zasadniczo należy do prawa wspólnotowego i aby ograniczenie zastosowania VAT, w szczególności poprzez krajowe przepisy transponujące, było zgodne z szóstą dyrektywą, musi ono wynikać z treści, celu lub z ogólnej systematyki szóstej dyrektywy.

21. W tym zakresie należy również zastanowić się nad tym, czy zawężające podejście, takie jakie przyjęto w przepisach hiszpańskich, może być zgodne z systematyką i celem szóstej dyrektywy. W tym względzie należy również zauważyć, że zwolnienia od podatku stanowią samodzielne instytucje prawa wspólnotowego, które należy rozpatrywać w kontekście wspólnego systemu podatku VAT wprowadzonego przez szóstą dyrektywę) [9].

22. Zgodnie z tym, co podniósł rząd belgijski i Komisja, wykładnia pojęcia „czarter", użytego w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy jako odnoszącego się wyłączenie do czarteru całości, prowadziłaby do poważnych sprzeczności w traktowaniu transakcji czarterowych pod względem VAT. Zgodnie z takim podejściem prawo do zwolnienia w odniesieniu do transakcji czarterowej zależałoby od rozmiaru statku, ponieważ transakcja czarterowa dotycząca transportu tej samej ilości ładunku byłaby zwolniona w przypadku małego statku, ponieważ wykorzystana

6 — Zobacz wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. I-2561, pkt 19, oraz z dnia 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 Elmeka, Zb.Orz. str. I-8167, pkt 15.

7 — Zobacz w tym kierunku przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie Cimber Air, pkt 29.

8 — Drugie zdanie art. 15 pkt 4 brzmi następująco „W najbliższym możliwym terminie Komisja przedłoży Radzie propozycję wspólnotowych reguł fiskalnych [przepisów podatkowych] określających zakres oraz praktyczne rozwiązania [zasady] dotyczące wprowadzania w życie tego zwolnienia oraz zwolnień przewidzianych w ust. 5–9 [pkt 5]. Do momentu wejścia w życie tych reguł [przepisów] państwa członkowskie mogą ograniczać zakres zwolnienia przewidzianego w niniejszym ustępie [punkcie]".

9 — Zobacz w szczególności wyroki z 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 21; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. I-6833, pkt 25, ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Cimber Air, pkt 23, oraz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Elmeka, pkt 20.

byłaby cała powierzchnia załadunkowa i w związku z tym zostałaby ona uznana za czarter całości, podczas gdy na dużym statku, ta sama ilość ładunku zajmowałaby jedynie część powierzchni załadunkowej i tym samym transakcja ta zostałaby uznana za czarter części statku. Taka sprzeczność zagrażałaby skuteczności art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy.

23. Ponadto w przypadku gdy umowa „czarteru części" statków morskich nie zostałaby zwolniona, prowadziłoby to do sytuacji, w których koszty transportu niektórych wywożonych towarów, a konkretnie tych towarów, które są wywożone przy wykorzystaniu czarteru części, nie byłyby zwolnione. Taki rezultat byłby oczywiście sprzeczny z zasadą państwa przeznaczenia, zgodnie z którą towary podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym następuje ich konsumpcja przez konsumenta końcowego. Z zasady tej wynika w szczególności, iż towary, które są przeznaczone do wywozu poza obszar Wspólnoty, muszą być zwolnione z wszelkich podatków, włączywszy w to podatki od kosztów związanych z ich transportem poza Wspólnotę, ponieważ takie koszty zostaną wliczone w cenę wywożonych towarów.

24. Można podnieść, iż wyłączenie „czarteru części" z zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy dotyczącego czarteru statków niekoniecznie stanowi zagrożenie dla zasady kraju przeznaczenia. W rzeczywistości bowiem zasada ta może zostać zagwarantowana w stosunku do towarów wywożonych przy wykorzystaniu „czarteru części" poprzez zastosowanie art. 15 pkt 13 szóstej dyrektywy, który ustanawia intern alia zwolnienie transportu towarów wywożonych, o ile towary te spełniają przesłanki przewidziane w tym przepisie. Niemniej jednak zgodnie z tym, co podkreśla Komisja, wątpliwe jest to, czy takie stosowanie tego artykułu byłoby spójne z systematyką i logiką szóstej dyrektywy.

25. Po pierwsze, umowa czarteru i umowa transportu towarów różnią się znacznie pod względem ich przedmiotu i systemu prawnego. W sytuacji gdy statek lub jego część, w przypadku czarteru części, jest przedmiotem umowy czarteru i najmu, zawierana jest ona w określonym celu, na przykład w celu transportu, podczas gdy umowa przewozu towarów jest umową, w której przewoźnik podejmuje się obowiązku dostarczenia towarów do określonego miejsca przeznaczenia. Innymi słowy, podczas gdy umowa czarteru i najmu dotyczy środka transportu, tak umowa przewozu towarów dotyczy zawartości, która ma zostać przewieziona środkami transportu. Z powyższego wynika, że o ile czarterujący lub najemca mają prawo do używania statku będącego przedmiotem umowy, lub, w przypadku czarteru części, jego części, tak właściciel towarów przewożonych na statku na podstawie umowy o przewóz towar nie ma

takiego prawa i jedynie może oczekiwać, iż towary te zostaną dostarczone do określonego miejsca przeznaczenia. Różnice te wydaje się przemawiać za argumentem, iż odpowiedni system przewidziany w szóstej dyrektywie powinien być odmienny.

26. Zrównanie czarteru części z przewozem towarów może również podważać konieczność odrębnego zwolnienia czarteru całości. Jeżeli czarter części przypominałby przewóz towarów do takiego stopnia, aby zrównać te dwie transakcje pomimo istotnych różnic dotyczących charakteru prawnego tych umów, wątpliwym byłoby, czy odrębne zwolnienie czarteru całości powinno w ogóle istnieć i czy nie powinno zostać ono całkowicie zrównane z przewozem towarów. W związku z tym trudno jest pogodzić z brzmieniem szóstej dyrektywy zrównanie czarteru części z przewozem towarów.

27. Wreszcie, ponieważ oba rodzaje umów są całkowicie różne pod względem ich charakteru prawnego, wydaje się, że rozsądne jest przyjęcie, iż jeżeli prawodawca wspólnotowy miałby zamiar ograniczyć pojęcie czarteru jedynie do czarteru całości i zrównać czarter części z przewozem towarów, uczyniłby to wyraźnie w szóstej dyrektywie.

28. Z powyższego wynika, iż brak jest powodu, który nakazywałby zrównanie „czarteru części" z przewozem towarów w celu zastosowania zwolnień z VAT na podstawie szóstej dyrektywy, a raczej, że należy przyjąć, iż pojęcie to należy do zakresu zwolnienia czarteru na podstawie art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy [10].

29. Z tych też powodów na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że pojęcie „czarteru" znajdujące się w zwolnieniu ustanowionym w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy powinno być interpretowane jako obejmujące zarówno czarter całej powierzchni załadunkowej statku (czarter całości statku), jak i czarter dotyczący jedynie części lub ułamka powierzchni załadunkowej statku (czarter części statku).

30. Z powyższego wynika również i to, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż szósta dyrektywa sprzeciwia się ustawie krajowej, która dopuszcza jedynie zwolnienie czarteru całości statku.

10 — Zaznaczam to, albowiem w celu zapewnienia prawidłowego stosowania szóstej dyrektywy nic nie stoi na przeszkodzie, aby sąd krajowy zmienił klasyfikację danej umowy jako „czarter częściowy", jeżeli dojdzie do przekonania, iż w danym przypadku, z uwagi na postanowienia danej umowy, jest ona niczym innym jak umową przewozu towarów i jako taka została błędnie określona jako umowa „czarteru" w celu objęcia jej zwolnieniem dotyczącym transakcji czarterowych na podstawie art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

V — Wnioski

31. Z uwagi na powyższe sugeruję, aby Trybunał odpowiedział na skierowane do niego pytania prejudycjalne w następujący sposób:

1) Pojęcie „czarteru" znajdujące się w zwolnieniu ustanowionym w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatków od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinno być interpretowane jako obejmujące zarówno czarter całej powierzchni załadunkowej statku (czarter całości statku), jak i czarter dotyczący jedynie części lub ułamka powierzchni załadunkowej statku (czarter części statku).

2) Szósta dyrektywa sprzeciwia się ustawie krajowej, która dopuszcza jedynie zwolnienie czarteru całości statku