YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

18 päivänä lokakuuta 2007 *

Asiassa C-97/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Espanja) on esittänyt 23.1.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.2.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Navicon SA

vastaan

Administración del Estado,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit G. Arestis (esittelevä tuomari), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: R. Grass,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,

– Belgian hallitus, asiamiehenään A. Hubert,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis ja M. Papida,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään M. Afonso ja L. Escobar Guerrero,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.3.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi), 15 artiklan 5 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain pääasian valittaja Navicon SA (jäljempänä Navicon) ja Administración del Estado (toimivaltainen Espanjan veroviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu on evännyt kyseiseltä yhtiöltä vapautuksen arvonlisäverosta, joka liittyy Naviconin alusten osittaisrahtauksesta tehdyn sopimuksen mukaisesti maksettuihin määriin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 15 artiklan, jonka otsikkona on "Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset", 1, 4, 5 ja 13 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

1. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka luovuttajan toimesta tai tämän lukuun lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

– –

4. tavaroiden luovutukset seuraavanlaisten vesialusten polttoaineen tankkausta ja varastojen täydennystä varten:

   a) avomeriliikenteeseen käytettävät vesialukset, joilla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan tai joita käytetään kaupalliseen tai teolliseen toimintaan taikka kalastukseen;

   b) meripelastus- ja avustusalukset sekä rannikkokalastusalukset, lukuun ottamatta jälkimmäisten varastojen täydennystä;

   – –

5. edellä 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten luovutus, muutostyö, korjaus, huolto, [rahtaus] ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen – mukaan lukien kalastusvarusteiden – luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto;

– –

13. Palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, mutta lukuun ottamatta 13 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, jotka liittyvät välittömästi tavaroiden vientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin, joihin sovelletaan 7 artiklan 3 kohdassa tai 16 artiklan 1 kohdan A alakohdassa säädettyjä toimenpiteitä."

Kansallinen lainsäädäntö

4 Arvonlisäverolain 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), joka annettiin 28.12.1992 (BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44247; jäljempänä arvonlisäverolaki), 22 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Vientiä vastaavien liiketoimien vapautukset

Seuraavat liiketoimet vapautetaan arvonlisäverosta asetuksissa vahvistettavin edellytyksin:

1 Jäljempänä määriteltyjen alusten luovutus, rakennus, muutostyö, korjaus, huolto, kokonaisrahtaus ja vuokraus:

1) Avomerialukset, joita käytetään kansainvälisessä merenkulussa sellaisen liiketoiminnan harjoittamiseen, johon kuuluu tavaroiden tai matkustajien vastikkeellinen kuljettaminen, mukaan lukien turistireitit, tai teollisuus- tai kalastustoiminnan harjoittaminen liiketoimintana.

Vapautusta ei missään tapauksessa sovelleta urheilutoiminnassa käytettäviin aluksiin, huvipursiin tai yleensä yksityiskäyttöön tarkoitettuihin aluksiin."

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

5 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Navicon ja Compañía Transatlántica Española SA tekivät osittaisrahtauksesta sopimuksen, jossa ensiksi mainittu antoi korvausta vastaan jälkimmäisen käyttöön osan alustensa lastitilasta, jotta tämä voisi kuljettaa kontteja Iberian niemimaan eri satamien ja Kanariansaarten, joka kuudennen direktiivin 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaan on yhteisön ulkopuolinen alue, välillä. Navicon ei maininnut kyseiseen sopimukseen liittyneissä laskuissa arvonlisäveroa, koska sen mielestä rahtaus oli vapautettu arvonlisäverosta.

6 Espanjan veroviranomainen kuitenkin katsoi, ettei arvonlisäverolain 22 §:n 1 momentissa säädettyä vapautusta voitu soveltaa, koska kyse oli osittais- eikä kokonaisrahtauksesta, ja siksi se pani maksuun arvonlisäveron, joka liittyi kyseisen rahtaussopimuksen mukaisesti maksettuihin määriin.

7 Navicon riitautti maksuunpanon Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madridissa, joka hylkäsi muutoksenhaun. Navicon valitti tästä hylkäävästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

8 Koska Tribunal Superior de Justicia de Madrid on katsonut, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen edellyttää kuudennen direktiivin tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädetyssä verovapautuksessa esiintyvää ilmausta 'rahtaus' tulkittava siten, että siihen sisältyy vain

aluksen koko lastitilan rahtaus (kokonaisrahtaus), vai sisältyykö siihen myös rahtaus, joka koskee osaa tai prosenttiosuutta aluksen lastitilasta (osittaisrahtaus)?

2) Onko kansallinen laki, jonka mukaan ainoastaan kokonaisrahtaus on vapautettu verosta, ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, onko kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohtaa tulkittava siten, että siihen sisältyy avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten sekä kokonais- että osittaisrahtaus. Tämän osalta kyseinen tuomioistuin kysyy myös, onko kyseinen säännös esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa myönnetään vapautus arvonlisäverosta vain kyseisten alusten kokonaisrahtauksen tapauksessa.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

10 Espanjan ja Kreikan hallitukset katsovat, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohtaan sisältyvä rahtauksen käsite koskee ainoastaan alusten koko lastitilan rahtausta ja että arvonlisäverolaki siis on kyseisen säännöksen mukainen. Ne toteavat tämän osalta, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennessa direktiivissä säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista palvelujen suorituksista.

11 Espanjan hallitus lisää, että kyseisen säännöksen mukaisen vapautuksen tarkoituksena on helpottaa arvonlisäveron soveltamista yhteisön ulkopuolisten luovutusten tapauksessa, mikä edellyttää rahtauksen verovapautusta vain kansainvälisen liikenteen tapauksissa. Kyseisen hallituksen mukaan tämän tavoitteen kanssa kaikkein yhdenmukaisimpana tulkintana, jonka on myös oltava mahdollisimman suppea, on se, että kyseinen vapautus myönnetään vain silloin, kun kyse on aluksen kokonaisrahtauksesta eli kun palvelujen suorituksen vastaanottajan oletetaan käyttävän tätä suoritusta kansainvälisessä liikenteessä.

12 Belgian hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio katsovat sitä vastoin, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohtaan sisältyvä rahtauksen käsite koskee merialusten sekä kokonais- että osittaisrahtausta.

13 Belgian hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan sanamuodosta ilmenee selvästi, että kyseisen säännöksen tavoitteena on vapauttaa arvonlisäverosta kansainväliseen liikenteeseen käytettävien alusten rahtaus eikä vapauttaa verosta alusten tietynlaista rahtausta. Kyseinen hallitus muistuttaa joka tapauksessa siitä, että kun yhteisön oikeuden säännöstä tai määräystä voidaan tulkita eri tavoin, on suosittava tulkintaa, jolla varmistetaan säännösten tai määräysten tehokkuus. Pääasiassa sellainen tulkinta, jonka mukaan rahtauksen käsite koskee vain kokonaisrahtausta, vaarantaa kyseisen 15 artiklan 5 alakohdan tehokkuuden, koska saman reitin ja samanlaisen lastin osalta osittaisrahtaus johtaisi arvonlisäveron maksamiseen, kun taas kokonaisrahtauksen tapauksessa liiketoimi vapautettaisiin verosta.

14 Komissio väittää ensinnäkin, että arvonlisäverovapautuksia koskevia säännöksiä on tulkittava suppeasti, kun otetaan huomioon, että kuudennen direktiivin 15 artiklassa säädetyt vesi- ja ilma-aluksia koskevat vapautukset ilmentävät kaksinkertaista poikkeusta tässä direktiivissä säädetyistä yleisistä säännöistä, koska ne ovat

vapautuksia ja edellyttävät poikkeusta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä yhtenäismarkkinoilla.

15 Komissio kuitenkin toteaa, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan sanamuodosta ilmenee, että kyseinen säännös koskee merialusten sekä kokonais- että osittaisrahtausta. Kyseisessä säännöksessä nimittäin ei tehdä mitään eroa näiden kahden rahtaustyypin välillä, eikä siis näytä mahdolliselta, että jäsenvaltio voisi antaa kyseessä olevalle vapautukselle siitä vaikutuksesta poikkeavan vaikutuksen, joka selvästi ilmenee kyseisen direktiivin sanamuodosta (ks. vastaavasti asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004, Kok. 2004, s. I-8379). Kuudennen direktiivin 15 artiklan ensimmäisessä virkkeessä ei myöskään anneta jäsenvaltioille mahdollisuutta vaikuttaa vapautuksen aineelliseen soveltamisalaan, sellaisena kuin vapautus kyseisessä direktiivissä määritellään.

16 Komissio katsoo lisäksi, että kolmanteen maahan vietävien tavaroiden on oltava verovapaita, kun ne viedään yhteisön alueelta, mikä edellyttää, että suoritettavaa rahtauspalvelua ei veroteta, olipa kyse kokonais- tai osittaisrahtauksesta. Jos vapautusta sovellettaisiin vain kokonaisrahtaukseen, vapautus riippuisi rahtaukseen käytettävän aluksen koosta, koska sama lastimäärä voitaisiin vapauttaa tai jättää vapauttamatta verosta kyseisen aluksen lastitilan suuruuden mukaan.

17 Komissio kuitenkin tarkastelee myös mahdollisia arvonlisäverolain oikeuttamisperusteita. Tämän osalta se tutkii mahdollisuutta soveltaa rahtaussopimukseen sitä samaa verojärjestelmää, jota sovelletaan tavaroiden kuljetussopimukseen ja josta säädetään kuudennen direktiivin 15 artiklan 13 alakohdassa. Sopimuksen keskeisenä tarkoituksena ja sen aiheena nimittäin on molemmissa tapauksissa tavaroiden kuljetus yhdestä paikasta toiseen paikkaan. Komission mukaan tällainen rinnastus olisi kuitenkin vastoin kuudennen direktiivin sisältöä ja tavoitetta, koska tässä direktiivissä rahtaukseen sovelletaan eri oikeudellista järjestelmää kuin kuljetuspalveluihin.

18 Komissio toteaa lopuksi, että kansallisen tuomioistuimen asiana on selvittää sopimuspuolten välisen sopimuksen sanamuodon perusteella sekä suoritettavan palvelun erityisen luonteen ja erityisen sisällön perusteella, onko pääasiassa kyseessä olevalla sopimuksella kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa tarkoitetun rahtaussopimuksen ominaispiirteet.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

19 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että arvonlisäverolain 22 §:n 1 momentissa vapautetaan verosta sellaisten alusten kokonaisrahtaus, joita käytetään kansainvälisessä merenkulussa sellaisen liiketoiminnan harjoittamiseen, johon kuuluu tavaroiden vastikkeellinen kuljettaminen. Lisäksi on selvää, että kuudennen direktiivin 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaan Kanariansaaret on yhteisön ulkopuolinen alue ja että tämän säännöksen mukaan, luettuna yhdessä saman direktiivin 15 artiklan 1 alakohdan kanssa, tavaroiden kuljetusta näille saarille on pidettävä arvonlisäveron kannalta vientitoimena.

20 Kuudennessa direktiivissä säädetyistä verovapautuksista on palautettava mieleen, että ne ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava kuudennella direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisessä asiayhteydessä (ks. erityisesti asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 18 kohta; asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 21 kohta ja em. asiaCimber Air, tuomion 23 kohta).

21 Kyseinen järjestelmä perustuu erityisesti kahteen periaatteeseen. Ensimmäisen mukaan arvonlisäveroa maksetaan kustakin palvelujen suorituksesta ja kustakin tavaroiden luovutuksesta, jotka verovelvollinen vastikkeellisesti toteuttaa. Verotuksen neutraalisuuden periaate estää toisaalta sen, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (em. asia Cimber Air, tuomion 24 kohta).

22 Kun nämä periaatteet otetaan huomioon, kyseisiä vapautuksia on siis tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään kustakin tavaroiden luovutuksesta ja kustakin palvelujen suorituksesta, jotka verovelvollinen vastikkeellisesti toteuttaa (ks. vastaavasti em. asia SDC, tuomion 20 kohta; em. asia Cimber Air, tuomion 25 kohta ja asia C-445/05, Haderer, tuomio 14.6.2007, Kok. 2007, s. I-4841, 18 kohta). Tämä suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kyseisten vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004, Kok. 2004, s. I-11237, 17 kohta ja em. asia Haderer, tuomion 18 kohta).

23 Kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohtaan sisältyvää rahtauksen käsitettä on tulkittava tämän tuomion 20–22 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä vahvistettujen tulkintakriteerien valossa.

24 Tästä on todettava, että kyseisessä artiklassa ei mitenkään määritellä rahtauksen käsitettä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on (ks. mm. asia C-301/98, KVS International, tuomio 18.5.2000, Kok. 2000, s. I-3583, 21 kohta ja asiaC-53/05, komissio v. Portugali, tuomio 6.7.2006, Kok. 2006, s. I-6215, 20 kohta).

25 Kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdan sanamuodosta ilmenee ensinnäkin, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta saman artiklan 4 alakohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen merialusten, erityisesti avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten, joita käytetään kaupalliseen toimintaan, luovutus, muutostyö, korjaus, huolto, rahtaus ja vuokraus sekä näihin merialuksiin liittyvän tai niissä käytetyn varustuksen, mukaan lukien kalastusvarusteiden, luovutus, vuokraus, korjaus ja huolto.

26 On siis todettava, että kyseisen 15 artiklan 5 alakohdassa ei tehdä mitään eroa kokonaisrahtauksen ja osittaisrahtauksen välillä. Kyseisessä säännöksessä vain mainitaan avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten rahtaus niiden arvonlisäverovapautusten joukossa, joista kyseisessä 15 artiklassa säädetään, eikä siinä täsmennetä, onko kyseessä oltava kokonais- vai osittaisrahtaus.

27 Sikäli kuin arvonlisäverolain 22 §:n 1 momentti perustuu rahtauksen käsitteen erityiseen tulkintaan, on palautettava mieleen lisäksi, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä katsotaan, että silloin, kun jäsenvaltiot asettavat kuudennen direktiivin 15 artiklan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät voi vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn (ks. vastaavasti asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok. 2001, s. I-249, 26 kohta ja asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 24 kohta).

28 Tältä kannalta katsoen tietyn liiketoimen arvonlisäverollisuus tai verottomuus ei voi riippua siitä, miten sitä on luonnehdittu kansallisessa oikeudessa (ks. erityisesti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 25 kohta ja em. asia Haderer, tuomion 25 kohta).

29 Toiseksi on todettava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan tavoitteena on yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautus arvonlisäverosta. Kansainvälisen kaupan yhteydessä nimittäin tällaisella vapautuksella pyritään noudattamaan periaatetta, jonka mukaan kyseessä olevat tavarat tai palvelut verotetaan niiden määräpaikassa. Kukin vientitoimi ja kukin vientitoimeen verrattava liiketoimi on siis vapautettava arvonlisäverosta, jotta voitaisiin varmistaa, että kyseessä oleva liiketoimi verotetaan yksinomaan paikassa, jossa kyseessä olevat tuotteet kulutetaan.

30 Arvonlisäverolain 22 §:n 1 momentin sanamuodosta ilmenee pääasiassa, että vain avomerialusten, joita käytetään kansainvälisessä merenkulussa, kokonaisrahtaus vapautetaan arvonlisäverosta. Vaikka siis kyse onkin vientitoimiin verrattavista liiketoimista, tässä laissa ei sallita kyseisten alusten osittaisrahtauksen verovapautusta. Tästä seuraa, että tällaisen rahtauksen verottaminen kyseisten liiketoimien yhteydessä loukkaa periaatetta, jonka mukaan kyseessä olevat tavarat tai palvelut verotetaan niiden määräpaikassa, ja se on vastoin kuudennen direktiivin 15 artiklassa säädetyn vapautusjärjestelmän tavoitetta.

31 On lisättävä, että kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, kyseisen lain mukaan arvonlisäverovapautus koskee vain kokonaisrahtausta, ja siksi siinä myönnetään vapautus rahtaukseen käytettävän aluksen koon mukaan, koska sama lastimäärä voidaan verottaa tai vapauttaa verosta sen mukaan, kattaako lasti aluksen koko lastitilan vai ainoastaan osan siitä. On kuitenkin todettava, että tällaisen seikan takia kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa säädetty rahtauksen verovapautus menettää tehokkaan vaikutuksensa.

32 Vaikka siis onkin totta, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa tarkoitetun vapautuksen osoittamiseksi käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, rahtauksen käsitteen erityisen suppea tulkinta olisi vastoin kyseisen säännöksen sanamuotoa ja tavoitetta.

33 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohtaa on tulkittava siten, että siihen sisältyy avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten sekä kokonais- että osittaisrahtaus. Kyseinen säännös siis on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa myönnetään vapautus arvonlisäverosta vain kyseisten alusten kokonaisrahtauksen tapauksessa.

34 Komissio tarkastelee kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa mahdollisuutta rinnastaa aluksen osittaisrahtaus tavaroiden kuljetussopimukseen, minkä perusteella kyseiseen rahtaukseen voitaisiin soveltaa verovapautusta, joka myönnetään maastavietäviä tavaroita koskevien kuljetuspalvelujen suorituksille ja josta säädetään kuudennen direktiivin 15 artiklan 13 alakohdassa, kun nämä tavarat täyttävät tämän säännöksen mukaiset edellytykset. Tällaisessa yhteydessä ja tällaisella rinnastuksella voitaisiin aluksen osittaisrahtaus vapauttaa verosta silloin, kun kyse on vientitoimeen verrattavasta liiketoimesta.

35 Tästä on todettava, että vientitoimiin liittyvien vapautusten osalta kyseisiin kahteen sopimustyyppiin, eli rahtaussopimukseen ja kuljetuspalvelujen suoritusta koskevaan sopimukseen, sovelletaan kuudennen direktiivin mukaan eri oikeudellisia järjestelmiä. Avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten rahtauksen verovapautuksesta säädetään kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa, kun taas tavaroiden kuljetuspalvelujen verovapautuksesta säädetään saman artiklan 13 alakohdassa. Tämän artiklan sanamuodostakin siis jo ilmenee, että kyseisten sopimusten rinnastamiselle toisiinsa, jotta niihin voitaisiin soveltaa samaa arvonlisäverosääntelyä, ei löydy mitään perustetta kuudennella direktiivillä perustetusta verovapautusjärjestelmästä.

36 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 27 kohdassa, on katsottava, että yhteisön lainsäätäjä olisi kuudennen direktiivin 15 artiklassa ilmoittanut selvästi, jos sen tarkoituksena oli rajoittaa avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten rahtauksen käsite koskemaan vain niiden kokonaisrahtausta ja rinnastaa osittaisrahtaus tavaroiden kuljetuspalvelujen suoritukseen.

37 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on kuitenkin ottaa huomioon ne asian kannalta merkitykselliset olosuhteet, joissa pääasiassa kyseessä oleva rahtaus on tapahtunut, tämän rahtauksen ominaispiirteiden selvittämiseksi, jotta kyseinen tuomioistuin voisi arvioida, onko tämä liiketoimi luokiteltava rahtaukseksi

vai tavaroiden kuljetuspalvelujen suoritukseksi. Kyseisen tuomioistuimen on erityisesti otettava huomioon sopimuspuolten välisen sopimuksen sanamuoto sekä suoritettavan palvelun erityinen luonne ja erityinen sisältö selvittäessään, täyttääkö tämä sopimus kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa tarkoitetun rahtaussopimuksen edellytykset.

38 Tämän osalta on huomattava, että kuten komissio on korostanut, rahtaussopimus poikkeaa tavaroiden kuljetussopimuksesta siinä, että se edellyttää, että henkilö eli aluksen vuokralleantaja saattaa toisen henkilön eli aluksen vuokralleottajan käyttöön koko aluksen tai osan siitä, kun taas tavaroiden kuljetussopimuksen tapauksessa kuljettajan asiakkaalleen antama sitoumus koskee ainoastaan kyseisten tavaroiden siirtämistä toiseen paikkaan.

39 Tällainen pääasiassa kyseessä olevan sopimuksen oikeudellisen luonteen tutkiminen on lisäksi tarpeen kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi tämän direktiivin täytäntöönpanossa.

40 Edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, täyttääkö pääasiassa kyseessä oleva sopimus kuudennen direktiivin 15 artiklan 5 alakohdassa tarkoitetun rahtaussopimuksen edellytykset.

Oikeudenkäyntikulut

41 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 15 artiklan 5 alakohtaa on tulkittava siten, että siihen sisältyy avomeriliikenteeseen käytettävien vesialusten sekä kokonais- että osittaisrahtaus. Kyseinen säännös siis on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa myönnetään vapautus arvonlisäverosta vain kyseisten alusten kokonaisrahtauksen tapauksessa.**

2) **Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on selvittää, täyttääkö pääasiassa kyseessä oleva sopimus kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/111, 15 artiklan 5 alakohdassa tarkoitetun rahtaussopimuksen edellytykset.**

Allekirjoitukset