WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 18 października 2007 r. *

W sprawie C-97/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, na podstawie art. 234 WE, złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Hiszpania) postanowieniem z dnia 23 stycznia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 lutego 2006 r., w postępowaniu:

Navicon SA

przeciwko

Administración del Estado,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Grass,

* Język postępowania: hiszpański.

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu hiszpańskiego, przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu belgijskiego, przez A. Hubert, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu greckiego, przez K. Georgiadisa oraz M. Papidę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez M. Afonso oraz L. Escobara Guerrero, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 marca 2007,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., Dz.U. L 384, str. 47, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między Navicon SA (zwaną dalej „Navicon"), skarżącą w postępowaniu głównym a Administración del Estado w przedmiocie odmowy zwolnienia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") związanego z kwotami zapłaconymi w ramach umowy czarteru częściowego statków należących do Navicon.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 15 szóstej dyrektywy zatytułowany „Zwolnienia od podatku wywozu ze Wspólnoty, transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego" w pkt 1, 4, 5 i 13 stanowi, co następuje:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

1. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rachunek do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza Wspólnotą;

[…]

4. dostawy towarów służących 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 lub w tym celu używanym;

[…]

13. świadczenie usług, łącznie z usługami transportowymi i działaniami dodatkowymi, jednakże z wyłączeniem usług zwolnionych zgodnie z art. 13, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z wywozem lub przywozem towarów objętych przepisami art. 7 ust. 3 lub art. 16 ust. 1 pkt A".

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 22 ust. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT") z dnia 28 grudnia 1992 r. (BOE nº312 z dnia 29 grudnia 1992 r., str. 44247), ma następujące brzmienie:

„Zwolnienia transakcji zrównanych z wywozem

Na warunkach, które zostaną określone w rozporządzeniu, zwolnione od podatku są następujące transakcje:

Po pierwsze: dostawa, budowa, przebudowa, naprawa, utrzymanie, czarter całkowity i najem:

1) statków pełnomorskich używanych w międzynarodowej żegludze morskiej w ramach wykonywania działalności gospodarczej transportu towarowego lub pasażerskiego za wynagrodzeniem, w tym rejsy turystyczne lub rejsy w ramach działalności przemysłowej lub rybołówstwa.

Zwolnienia nie stosuje się do statków wykorzystywanych do celów sportowych, rekreacyjnych lub ogólnie, do użytku prywatnego."

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

5 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym Navicon i Compañía Transatlántica Española SA zawarły umowę czarteru częściowego, na podstawie której pierwsza spółka oddała za wynagrodzeniem do dyspozycji drugiej spółce część powierzchni załadunkowej swoich statków w celu transportu kontenerów pomiędzy różnymi portami Półwyspu Iberyjskiego a Wyspami Kanaryjskimi, które stosownie do art. 3 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy nie stanowią terytorium Wspólnoty. Navicon nie wykazała podatku VAT w fakturach związanych z rzeczoną umową, bowiem uznała, że czarter jest zwolniony od podatku.

6 Jednakże hiszpańskie organy podatkowe, stwierdzając, że nie było podstaw do zastosowania zwolnienia określonego w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku VAT, bowiem miał miejsce czarter częściowy a nie całkowity, dokonały określenia podatku VAT związanego z kwotami zapłaconymi z tytułu rzeczonej umowy czarteru.

7 Navicon złożyła skargę na określenie podatku do Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, który skargę tę oddalił. Navicon złożyła apelację od tego wyroku do sądu odsyłającego.

8 Tribunal Superior de Justicia de Madrid, uznając, iż rozstrzygniecie toczącego się przed nim postępowania wymaga wykładni szóstej dyrektywy, postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy pojęcie „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 całkowity), czy też że obejmuje ono również czarter dotyczący części lub procentu powierzchni statku (czarter częściowy)?

2. Czy przepisy krajowe, które umożliwiają zwolnienie jedynie czarteru całkowitego są sprzeczne z szóstą dyrektywą?"

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

9 Poprzez przedstawione pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający oczekuje zasadniczo wyjaśnienia, czy art. 15 pkt 5, szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, iż dotyczy on zarówno czarteru całkowitego, jak i czarteru częściowego statków używanych do żeglugi na pełnym morzu. Sąd ten zapytuje również, czy przepis ten sprzeciwia się przepisom krajowym, takim jak te będące przedmiotem postępowania głównego, które przewidują zwolnienie od podatku VAT jedynie w przypadku czarteru całkowitego rzeczonych statków.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

10 Rządy hiszpański i grecki stoją na stanowisku, że pojęcie „czarter" użyte w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy dotyczy wyłącznie czarteru całej powierzchni statków, i na tej podstawie wnioskują, iż ustawa o podatku VAT jest zgodna z tym przepisem. Wskazują one, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwolnienia ustanowione w szóstej dyrektywie powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one wyjątek od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika.

11 Rząd hiszpański dodaje, że celem zwolnienia określonego w rzeczonym przepisie jest ułatwienie stosowania podatku VAT w odniesieniu do dostaw pozawspólnotowych, co oznacza zwolnienie czarteru wyłącznie w przypadku żeglugi międzynarodowej. Zdaniem tego rządu wykładnia zgodna w najszerszym zakresie z tym celem i najbardziej ścisła, polega na przyznaniu takiego zwolnienia wyłącznie wówczas gdy ma miejsce czarter całkowity statku, a mianowicie gdy odbiorca usług korzysta z nich w ramach żeglugi międzynarodowej.

12 Natomiast rząd belgijski i Komisja Wspólnot Europejskich twierdzą, iż pojęcie „czarter", o którym mowa w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy odnosi się zarówno do czarteru całkowitego, jak i do czarteru częściowego statków morskich.

13 Zdaniem rządu belgijskiego ze sformułowania art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy w sposób oczywisty wynika, że przepis ten ma na celu zwolnienie od podatku VAT czarteru statków wykorzystywanych do żeglugi międzynarodowej, a nie dokonanie zwolnienia określonych rodzajów czarteru statków. W każdym razie, rząd ten przypomina, że w przypadku gdy przepis prawa wspólnotowego może być interpretowany w różny sposób, pierwszeństwo należy przyznać wykładni, która zagwarantuje skuteczność tego przepisu. W postępowaniu w sprawie przed sądem krajowym wykładnia pojęcia czarteru, która byłaby ograniczona jedynie do czarteru całkowitego, zagrażałaby skuteczności art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy, ponieważ w odniesieniu do tego samego rejsu i tego samego rodzaju ładunku czarter częściowy wiązałby się z obowiązkiem zapłaty podatku VAT, podczas gdy czarter całkowity byłby zwolniony od podatku.

14 Komisja podnosi tytułem wstępu, że należy stosować kryterium ścisłej interpretacji przepisów dotyczących zwolnień od podatku VAT, mając na uwadze, że zwolnienia dotyczące statków morskich i powietrznych, określone w art. 15 szóstej dyrektywy stanowią podwójny wyjątek od zasad ogólnych ustanowionych w tej dyrektywie,

bowiem stanowią one zwolnienia i tym samym wyjątek w ramach wspólnego systemu podatku VAT dotyczącego jednolitego rynku.

15 Niemniej jednak, Komisja wskazuje, że z brzmienia art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy wynika, iż przepis ten odnosi się zarówno do czarteru całkowitego, jak i czarteru częściowego statków morskich. W istocie, przepis ten nie wprowadza żadnego rozróżnienia między tymi dwoma rodzajami czarteru, a zatem nie wydaje się możliwe, by państwo członkowskie mogło stosować rzeczone zwolnienie w zakresie odmiennym od tego, jaki w oczywisty sposób wynika z brzmienia dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I-8379). Ponadto, pierwsze zdanie art. 15 szóstej dyrektywy nie daje państwom członkowskim uprawnienia do ingerowania w zakres przedmiotowy stosowania zwolnienia, określonego przez tę dyrektywę.

16 Ponadto, Komisja jest zdania, że towary wywożone do państw trzecich powinny być zwolnione od wszelkich podatków w chwili opuszczenia przez nie terytorium Wspólnoty, co oznacza, iż nie można opodatkowywać usługi czarteru, niezależnie od tego, czy jest to czarter częściowy, czy całkowity. Wreszcie, jeśli stosowanie zwolnienia ograniczałoby się do czarteru całkowitego, oznaczałoby to, iż prawo do zwolnienia uzależnione jest od rozmiaru statku wykonującego usługę czarteru, a tym samym taki sam ładunek byłby zwolniony od podatku lub nie, w zależności od powierzchni załadunkowej danego statku.

17 Jednakże Komisja dokonała również analizy ewentualnego uzasadnienia dla uregulowania określonego w ustawie o podatku VAT. W tym względzie Komisja zbadała możliwość zastosowania do umowy czarteru takiego samego reżimu podatkowego, jak ten który jest stosowany do umowy przewozu towarów, o której mowa w art. 15 pkt 13 szóstej dyrektywy. W istocie zasadniczym celem i kauzą umowy, w obu przypadkach, jest przewóz towarów z jednego miejsca do innego miejsca. Jednakże Komisja stoi na stanowisku, iż takie zrównanie byłoby sprzeczne z brzmieniem i celem szóstej dyrektywy, która poddaje czarter i usługi transportowe odmiennym reżimom prawnym.

18 Wreszcie, Komisja wskazuje, że to do sądów krajowych należy ustalenie, na podstawie brzmienia umowy zawartej przez strony, jak również na podstawie charakteru i przedmiotu świadczonych usług, czy dana umowa spełnia przesłanki umowy czarteru w rozumieniu art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

Odpowiedź Trybunału

19 Z postanowienia odsyłającego wynika, że art. 22 ust. 1 ustawy o podatku VAT zwalnia od podatku czarter całkowity statku używanego do międzynarodowej żeglugi morskiej w ramach odpłatnego świadczenia usług przewozu towarów. Ponadto, bezsporne jest, że zgodnie z art. 3 ust. 3 akapit drugi szóstej dyrektywy, Wyspy Kanaryjskie nie stanowią terytorium Wspólnoty oraz, że na podstawie tego przepisu w związku z art. 15 pkt 1 tej dyrektywy, przewóz towarów na obszar tych wysp jest uważany do celów podatku VAT za wywóz.

20 Należy przypomnieć, że zwolnienia od podatku określone w szóstej dyrektywie stanowią samodzielne pojęcia prawa wspólnotowego, które należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Holandii, Rec. str. 1471, pkt 18 i z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 21 oraz ww. wyrok w sprawie Cimber Air, pkt 23).

21 System ten oparty jest w szczególności na dwóch zasadach. Po pierwsze, podatek VAT jest pobierany od każdej usługi lub dostawy towarów wykonywanych przez podatnika odpłatnie. Po drugie, zasada neutralności podatkowej nie dopuszcza, aby uczestnicy obrotu dokonujący transakcji tego samego rodzaju byli w zakresie poboru podatku VAT traktowani odmiennie. (ww. wyrok w sprawie Cimber Air, pkt 24).

22 Mając na uwadze te zasady, należy stwierdzić, iż rzeczone zwolnienia powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowią one odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów i usług wykonywanych przez podatnika (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie SDC, pkt 20 i w sprawie Cimber Air, pkt 25, oraz wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. str. I-4841, pkt 18). Zasada ścisłej wykładni nie oznacza jednak, że pojęcia użyte w celu określenia rzeczonych zwolnień powinny być interpretowane w sposób, który czyniłby te zwolnienia bezskutecznymi (wyrok z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. str. I-11237, pkt 17 oraz ww. wyrok w sprawie Haderer, pkt 18).

23 Pojęcie czarteru, o którym mowa w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy powinno być interpretowane w świetle zasad wykładni określonych przez orzecznictwo wymienione w pkt 20–22 niniejszego wyroku.

24 W tym względzie należy stwierdzić, że wskazany artykuł nie zawiera definicji pojęcia czarteru. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa wspólnotowego należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jakim został umieszczony oraz cele regulacji, której stanowi on część (zob. w szczególności wyroki z dnia 18 maja 2000 r. w sprawie C-301/98 KVS International, Rec. str. I-3583, pkt 21 i z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C-53/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. str. I-6215, pkt 20).

25 Po pierwsze, z brzmienia art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie zwalniają dostawy, modyfikacje, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, określonych w pkt 4 lit. a) i b), w szczególności używanych do żeglugi na pełnym morzu oraz używanych do celów handlowych, oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu łącznie z wyposażeniem służącym do połowu ryb lub w tym celu używanym.

26 Należy zatem stwierdzić, że art. 15 pkt 5 nie wprowadza rozróżnienia między czarterem całkowitym a czarterem częściowym. Przepis ten ogranicza się do wskazania, w odniesieniu do zwolnień od podatku VAT przewidzianych w tym artykule, czarteru statków używanych do żeglugi na pełnym morzu, nie precyzując, czy czarter ten dotyczy całości czy części statku.

27 Ponadto, w odniesieniu do argumentu, iż art. 22 ust. 1 ustawy o podatku VAT jest oparty na szczególnej wykładni pojęcia czarteru, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, o ile na podstawie zdania wprowadzającego art. 15 szóstej dyrektywy państwa członkowskie określają warunki zwolnienia od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, to jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu ustanowionych zwolnień (zob. analogicznie wyroki z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 26 i z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 24).

28 W tym kontekście, podleganie określonej transakcji podatkowi VAT lub jej zwolnienie od podatku nie zależy od klasyfikacji tej transakcji w prawie krajowym (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 25 oraz w sprawie Haderer, pkt 25).

29 Po drugie, w odniesieniu do celu, którego realizacji służy art. 15 szóstej dyrektywy, należy stwierdzić, że przepis ten dotyczy zwolnienia od podatku VAT transakcji wywozu ze Wspólnoty, transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego. W istocie, w ramach handlu międzynarodowego, zwolnienie takie służy poszanowaniu zasady opodatkowania danych towarów i usług w miejscu przeznaczenia. Zatem, wywóz oraz transakcje porównywalne powinny być zwolnione od podatku VAT w celu zapewnienia, że dana transakcja będzie opodatkowana wyłącznie w miejscu konsumpcji danych produktów.

30 W postępowaniu przed sądem krajowym, zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku VAT jedynie czarter całkowity statków używanych na pełnym morzu w ramach żeglugi międzynarodowej jest zwolniony od podatku VAT. Toteż, niezależnie od faktu, że są to transakcje porównywalne z wywozem, ustawa ta nie zezwala na zwolnienie czarteru częściowego takich statków. W związku z tym opodatkowanie czarteru tego rodzaju narusza zasadę opodatkowania danych towarów i usług w miejscu ich przeznaczenia oraz jest sprzeczne z celem, którego realizacji służy system zwolnień określony w art. 15 szóstej dyrektywy.

31 Ponadto, należy dodać, że, jak wskazał to sąd odsyłający, rzeczona ustawa ograniczając zwolnienie od podatku VAT do czarteru całkowitego, uzależnia możliwość skorzystania z tego zwolnienia od rozmiaru statku używanego w celu czarteru, tak iż taka sama ilość ładunku może podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu w zależności od tego czy ładunek ten zajmuje całość czy część powierzchni załadunkowej tego statku. Toteż należy stwierdzić, że fakt ten pozbawia zwolnienie czarteru określone w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy skuteczności.

32 W tych okolicznościach należy uznać, że pojęcia użyte w celu określenia zwolnienia, o którym mowa w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy, powinny być interpretowane w sposób ścisły, a przyjęcie szczególnie wąskiej wykładni pojęcia czarteru prowadziłoby do naruszenia zarówno brzmienia jak i celu tego przepisu.

33 Tak więc, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy należy interpretować w taki sposób, że dotyczy on zarówno czarteru całkowitego jak i czarteru częściowego statków używanych do żeglugi na pełnym morzu. Przepis ten sprzeciwia się zatem przepisom krajowym, takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które przyznają zwolnienie jedynie w przypadku czarteru całkowitego rzeczonych statków.

34 Komisja rozważa jednakże, w uwagach przedstawionych Trybunałowi, możliwość zrównania czarteru częściowego statku z umową przewozu towarów, co pozwoliłoby na zastosowanie do tego czarteru zwolnienia przewidzianego dla świadczenia usług przewozu przy wywozie towarów w art. 15 pkt 13 szóstej dyrektywy, bowiem towary te spełniają przesłanki określone w tym przepisie. W tym kontekście i poprzez dokonanie takiego zrównania można byłoby przyznać zwolnienie czarteru częściowego statku w ramach transakcji zrównanej z wywozem.

35 W tym względzie należy stwierdzić, że w odniesieniu do zwolnień dotyczących wywozu, szósta dyrektywa określiła dla tych dwóch rodzajów umów, a mianowicie umowy czarteru i umowy świadczenia usług przewozu, odmienny reżim prawny. Zwolnienie czarteru statków używanych do żeglugi na pełnym morzu zostało określone w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy, podczas gdy zwolnienie dotyczące usług przewozu towarów podlega zakresowi pkt 13 tego artykułu. Zatem z samego brzmienia tego artykułu wynika, że zrównanie rzeczonych umów w celu stosowania do nich takiego samego reżimu w ramach podatku VAT, nie znajduje żadnego uzasadnienia w systemie zwolnień ustanowionym przez szóstą dyrektywę.

36 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 27 opinii, należy stwierdzić, że prawodawca wspólnotowy, gdyby zamierzał ograniczyć pojęcie czarteru statków używanych do żeglugi na pełnym morzu do czarteru całkowitego oraz zrównać czarter częściowy ze świadczeniem usług przewozu towarów, uczyniłby to w sposób wyraźny w art. 15 szóstej dyrektywy.

37 Jednakże, to do sądu odsyłającego należy zbadanie okoliczności, w jakich odbywała się transakcja czarteru w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, by wyodrębnić elementy szczególne, w celu dokonania oceny, czy czynność ta powinna zostać zakwalifikowana jako czarter czy jako świadczenie usług przewozu towarów. W szczególności, sąd ten powinien wziąć pod uwagę brzmienie umowy zawartej przez strony oraz charakter i przedmiot wykonanej usługi, w celu

ustalenia czy umowa ta spełnia przesłanki umowy czarteru w rozumieniu art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

38 W tym względzie, jak podkreśliła to Komisja, umowa czarteru różni się od umowy przewozu towarów ze względu na to, że zakłada ona oddanie przez jedną stronę, przewoźnika, do dyspozycji drugiej stronie, czarterującemu, całości lub części statku, podczas gdy w przypadku umowy przewozu towarów, zobowiązanie przewoźnika wobec jego kontrahenta dotyczy wyłącznie przewozu rzeczonych towarów.

39 Ponadto, analiza charakteru prawnego umowy będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest niezbędna w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień określonych przez szóstą dyrektywę oraz aby zapobiec wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom związanym z wykonaniem przepisów tej dyrektywy.

40 Z powyższego wynika, że to do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy umowa będąca przedmiotem toczącego się przed nim postępowania spełnia przesłanki umowy czarteru w rozumieniu art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 15 pkt 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., należy interpretować w taki sposób, że dotyczy on zarówno czarteru całkowitego, jak i czarteru częściowego statków używanych do żeglugi na pełnym morzu. Przepis ten sprzeciwia się zatem przepisom krajowym, takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które przyznają zwolnienie od podatku od wartości dodanej jedynie w przypadku czarteru całkowitego rzeczonych statków.**

2) **Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy umowa będąca przedmiotem toczącego się przed nim postępowania spełnia przesłanki umowy czarteru w rozumieniu art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy 77/388/EWG, zmienionej dyrektywą 92/111/EWG.**

Podpisy