РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

18 октомври 2007 година*

По дело C-97/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Испания) с акт от 23 януари 2006 г., постъпил в Съда на 20 февруари 2006 г. в рамките на производство по дело

Navicon SA

срещу

Administración del Estado,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis (докладчик), г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-н R. Grass,

* Език на производството: испански.

като има предвид становищата, представени:

— за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

— за белгийското правителство, от г-жа A. Hubert, в качеството на представител,

— за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis и г-жа M. Papida, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-жа M. Afonso и г-н L. Escobar Guerrero, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 29 март 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 15, точка 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г. (ОВ L 384, стр. 47, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на производство по спор между Navicon SA (наричано по-нататък „Navicon“), ищец в главното производство, и Administración del Estado относно отказа на последната да го освободи от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), свързан със суми, платени по силата на договор за частично чартиране на кораби на Navicon.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Озаглавен „Освободени доставки при износ извън Общността, приравнени на него сделки и международен транспорт“, член 15, точки 1, 4, 5 и 13 от Шеста директива разпорежда:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите-членки, при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки и да предотвратят възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

1. Доставката на стоки, експедирани или превозвани до местоназначение извън Общността, от или за сметка на продавача;

[…]

4. Доставката на стоки за зареждане с гориво и провизии за плавателните съдове:

   а) предназначени за плаване в открито море и превоз на пътници срещу заплащане, или на плавателни съдове, използвани за целите на търговски, промишлени или риболовни дейности;

   б) за спасителни и помощни операции в открито море или за крайбрежен риболов, с изключение на случаите с плавателни съдове, използвани за крайбрежен риболов — провизиите на корабите;

   [...]

5. Доставката, модификацията, ремонта, поддръжката, чартирането и наемането на морските плавателни съдове, посочени в параграф 4, букви а) и б), както и доставката, наемането, ремонта и поддръжката на оборудването, включително риболовното, вложено или използвано на такива съдове.

[...]

13. Доставката на услуги, включително транспорт и съпътстващи дейности, но с изключение на доставки на услуги, освободени от данък в съответствие с член 13, когато са пряко свързани с износа или вноса на стоки, попадащи в обхвата на разпоредбите на дял А, член 7, параграф 3 или член 16, параграф 1“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

4 Член 22, параграф 1 от Закон 37/1992 относно данъка върху добавената стойност (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) от 28 декември 1992 г. (BOE № 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44247, наричан по-нататък „Закона за ДДС “) гласи, както следва:

„Освободени доставки, приравнени на износ

При условията, определени в правната уредба, освободени от данък са следните сделки:

На първо място: доставката, построяването, модификациите, ремонта, поддръжката, пълното чартиране и наемането на посочените по-долу плавателни съдове:

1) Плавателните съдове, годни да плават в открито море, предназначени за международното морско корабоплаване и извършващи търговски дейности по транспорт на товари или пътници срещу заплащане, включително туристически обиколки или използвани за промишлени или риболовни дейности.

Освобождаването в никакъв случай не се прилага към плавателни съдове, предназначени за спортни дейности, плавателни съдове с развлекателна цел или, най-общо, използвани за лични нужди.“

Факти в основата на спора по главното производство и преюдициални въпроси

5 Както е видно от акта за препращане, Navicon и Compañía Transatlántica Española SA сключват договор за частично чартиране, по силата на който първото дружество възмездно предоставя на второто част от товарната площ на плавателните си съдове, за да превози контейнери между няколко пристанища на Иберийския полуостров и Канарските острови, които съгласно член 3, параграф 3, втора алинея от Шеста директива представляват територия извън Общността. Във фактурите, свързани с посочения договор, Navicon не включва ДДС, тъй като счита договора за чартиране за освободена доставка.

6 Испанската данъчна администрация обаче счита, че — доколкото става дума за частично, а не за пълно чартиране — не следва да се прилага освобождаването, предвидено в член 22, параграф 1 от Закона за ДДС, и пристъпва към определяне на ДДС, свързан с плащане на сумите, дължими съгласно посочения договор за чартиране.

7 Тогава Navicon оспорва това определяне на данък пред Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid [Икономически и административен регионален съд на Мадрид], който отхвърля неговия иск. В резултат на решението за отхвърляне дружеството обжалва акта пред препращащата юрисдикция.

8 Като счита, че за решаването на отнесения до него спор е необходимо тълкуване на Шеста директива, Tribunal Superior de Justicia de Madrid решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Дали за целите на освобождаването, предвидено в член 15, точка 5 от Шеста директива, терминът „чартиране“ следва да се тълкува в смисъл, че се

отнася единствено до чартиране на цялата площ на плавателния съд (пълно чартиране), или има предвид и чартиране на част или процент от площта на плавателния съд (частично чартиране)?

2) Противоречи ли на Шеста директива национално законодателство, което разрешава освобождаване само при пълно чартиране?“

По преюдициалните въпроси

9 С двата си въпроса, които следва да се разгледат заедно, по същество препращащата юрисдикция иска да установи дали член 15, точка 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася както до пълното чартиране, така и до частичното чартиране на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море. В това отношение тази юрисдикция иска да установи също дали въпросната разпоредба не допуска национално законодателство като разглежданото в главното производство, което предоставя освобождаване от ДДС само в случай на пълно чартиране на посочените плавателни съдове.

Представени пред Съда становища

10 Испанското и гръцкото правителство считат, че понятието „чартиране“, предвидено в член 15, точка 5 от Шеста директива, се отнася единствено до чартиране на цялата площ на корабите и при това положение заключават, че Законът за ДДС е в съответствие с посочената разпоредба. В това отношение те твърдят, че съгласно постоянната практика на Съда предвидените в Шеста директива случаи на освобождаване подлежат на стриктно тълкуване, тъй като те представляват дерогации от общия принцип, съгласно който ДДС се събира за всяка доставка на услуги, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице.

11 Испанското правителство допълва, че целта на постановеното от посочената разпоредба освобождаване е да улесни прилагането на ДДС в случай на доставки извън Общността, което налага освобождаване от данък на чартирането само в случаите на международно корабоплаване. Според това правителство тълкуването, което в най-голяма степен съответства на тази цел и е възможно най-стриктното, се състои в предоставяне на такова освобождаване единствено когато става дума за пълно чартиране на плавателен съд, а именно когато се предполага, че получателят на предоставяните услуги извършва дейност в рамките на международното корабоплаване.

12 В замяна на това белгийското правителство и Комисията на Европейските общности поддържат, че терминът „чартиране“, съдържащ се в член 15, точка 5 от Шеста директива, се отнася както до пълното, така и до частичното чартиране на морски плавателни съдове.

13 Според същото правителство от текста на член 15, точка 5 от Шеста директива ясно следва, че целта на тази разпоредба е да освободи от ДДС чартирането на плавателни съдове, предназначени за международно корабоплаване, а не да освободи определени видове чартиране на плавателни съдове. Във всеки случай посоченото правителство напомня, че когато една разпоредба от общностното право може да се тълкува по няколко начина, предимство трябва да се даде на този, който е в състояние да гарантира нейното полезното действие. В делото по главното производство тълкуването на понятието „чартиране“, което е ограничено само до пълното чартиране, би застрашило полезното действие на посочения член 15, точка 5, в смисъл че за същото пътуване и същия вид товарен кораб частичното чартиране би породило задължение за плащане на ДДС, докато при пълно чартиране сделката би била освободена от данък.

14 Като начало Комисията поддържа, че е уместно да се прилага критерият за стриктно тълкуване на разпоредбите, свързани със случаите на освобождаване от ДДС, тъй като отнасящите се до плавателните съдове и въздухоплавателните средства случаи на освобождаване, предвидени в член 15 от Шеста

директива, представляват двойно изключение от общите правила, свързани с тази директива, доколкото съставляват случаи на освобождаване и предполагат изключение от общата система за ДДС в единния пазар.

15 При все това според Комисията от текста на член 15, точка 5 от Шеста директива следва, че тази разпоредба се отнася както до пълното, така и до частичното чартиране на морски плавателни съдове. Всъщност посочената разпоредба не правела никакво разграничение между тези два вида чартиране и при това положение не изглеждало възможно една държава-членка да придава на въпросното освобождаване обхват, различен от този, който очевидно следва от текста на тази директива (вж. в този смисъл Решение от 16 септември 2004 г. по дело Cimber Air, C-382/02, Recueil, стр. I-8379). Освен това първото изречение на член 15 от Шеста директива изобщо не предоставяло на държавите-членки възможност да влияят върху материалния обхват на освобождаването от данък, както то е определено от посочената директива.

16 Комисията счита също, че стоките, които се изнасят в трета държава, трябва да са свободни от всякакви данъци, когато напускат територията на Общността, което изисква предоставената услуга по чартиране да не се облага с данък, независимо дали става дума за пълно или частично чартиране. Накрая, ако освобождаването от данък се прилага само към пълното чартиране, това щяло да постави освобождаването в зависимост от размера на плавателния съд, извършващ чартирането, като един и същ обем превозван товар може да бъде освобождаван или облаган с данък в зависимост от товарната площ на посочения плавателен съд.

17 При все това Комисията анализира и възможните основания на Закона за ДДС. В това отношение тя разглежда възможността за договора за чартиране да се запази същият данъчен режим като прилагания към договорите за транспорт на стоки, предвиден в член 15, точка 13 от Шеста директива. Всъщност основната цел и причината на договора и в двата случая били да се осигури транспорт на стоки от една точка до друга. Комисията обаче счита, че това приравняване би било в противоречие със съдържанието и с целта на Шеста директива, която предвижда за договорите за чартиране различен правен режим от приложимия към транспортните услуги.

18 Накрая Комисията заключава, че задължение на националната юрисдикция е да определи, предвид условията на сключения от страните договор, както и предвид естеството и съдържанието на предоставяната услуга, дали договорът, предмет на спора в главното производство, разкрива характеристиките на договор за чартиране по смисъла на член 15, точка 5 от Шеста директива.

Отговор на Съда

19 От акта за препращане е видно, че член 22, параграф 1 от Закона за ДДС освобождава от данък пълното чартиране на плавателни съдове, предназначени за международното морско корабоплаване и извършващи търговски дейности по транспорт на товари срещу заплащане. Освен това е безспорно, че съгласно член 3, параграф 3, втора алинея от Шеста директива Канарските острови са територия извън Общността и че по силата на тази разпоредба, във връзка с член 15, точка 1 от същата директива, транспортът на стоки към тези острови се счита за износ за целите на облагането с ДДС.

20 Що се отнася до предвидените в Шеста директива случаи на освобождаване, следва да се напомни, че те представляват самостоятелни понятия на общностното право, които трябва да намерят своето място в цялостния контекст на общата система на ДДС, установена с Шеста директива (вж. по-специално Решение от 26 март 1987 г. по дело Комисия/Нидерландия, 235/85, Recueil, стр. 1471, точка 18; Решение от 5 юни 1997 г. по дело SDC, C-2/95, Recueil, стр. I-3017, точка 21 и Решение по дело Cimber Air, посочено по-горе, точка 23).

21 Тази система по-конкретно се основава на два принципа. От една страна, ДДС се събира за всяка доставка на услуги и за всяка доставка на стоки, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице. От друга страна, принципът на данъчен неутралитет не допуска икономически оператори, извършващи една и съща дейност, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС (Решение по дело Cimber Air, посочено по-горе, точка 24).

22 Следователно, предвид тези принципи, посочените случаи на освобождаване трябва да се тълкуват стриктно, тъй като те представляват дерогация от общия принцип, според който ДДС се събира за всяка доставка на стоки и за всяка доставка на услуги, осъществена възмездно от данъчнозадължено лице (вж. в този смисъл Решение по дело SDC, посочено по-горе, точка 20; Решение по дело Cimber Air, посочено по-горе, точка 25, както и Решение от 14 юни 2007 г. по дело Haderer, C-445/05, Сборник, стр. I-4841, точка 18). Това правило за стриктно тълкуване обаче не означава, че термините, използвани за определяне на тези случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би ги лишил от техния ефект (Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe, C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 17 и Решение по дело Haderer, посочено по-горе, точка 18).

23 Понятието „чартиране“, предвидено в член 15, точка 5 от Шеста директива, следва да се тълкува в светлината на критериите, определени от съдебната практика, посочена в точки 20—22 от настоящото решение.

24 В това отношение трябва да се приеме, че посоченият член не съдържа никакво определение на понятието „чартиране“. Съгласно установената съдебна практика, при тълкуването на разпоредба на общностното право трябва да се взема предвид не само нейното съдържание, но и нейният контекст и целите на правната уредба, в която тя се съдържа (вж. по-специално Решение от 18 май 2000 г. по дело KVS International, C-301/98, Recueil, стр. I-3583, точка 21 и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Комисия/Португалия, C-53/05, Recueil, стр. I-6215, точка 20).

25 На първо място, от съдържанието на член 15, точка 5 от Шеста директива следва, че държавите-членки освобождават доставката, модификацията, ремонта, поддръжката, чартирането и наемането на морските плавателни съдове, посочени в параграф 4, букви а) и б) от същия член, и по-специално тези, които са предназначени за плаване в открито море и използвани за търговски дейности, както и доставката, наемането, ремонта и поддръжката на оборудването, включително риболовното, вложено или използвано на такива съдове.

26 При това положение следва да се приеме, че посоченият член 15, точка 5 не прави никакво разграничение между пълно и частично чартиране. Тази разпоредба само посочва сред изброените случаи на освобождаване от ДДС, предвидени в този член 15, договорите за чартиране на плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море, без да уточнява дали става дума за пълно или частично чартиране.

27 Освен това, доколкото член 22, параграф 1 от Закона за ДДС се основава на особено тълкуване на понятието „чартиране“, следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар според уводното изречение на член 15 от Шеста директива държавите-членки да определят условията на случаите на освобождаване, за да осигурят тяхното правилно и ясно прилагане и да се предотврати всяка възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, тези условия не биха могли да засегнат определението на съдържанието на предвидените случаи на освобождаване (вж. по аналогия Решение от 11 януари 2001 г. по дело Комисия/Франция C-76/99, Recueil, стр. I-249, точка 26 и Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates и Montecello, C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точка 24).

28 От тази гледна точка облагането или освобождаването от ДДС на определена сделка не би следвало да зависи от нейната квалификация по националното право (вж. по-специално посочените по-горе Решение по дело Kingscrest Associates и Montecello, точка 25, както и Решение по дело Haderer, точка 25).

29 На второ място, що се отнася до целта, преследвана с член 15 от Шеста директива, следва да се установи, че той урежда освобождаването от ДДС на сделките за износ извън Общността, приравнените сделки и международния транспорт. Всъщност в рамките на международната търговия такова освобождаване има за цел да се спази принципът за облагане на въпросните стоки или услуги по тяхното местоназначение. Така всяка сделка за износ, както и всяка приравнена на нея сделка, трябва да се освободят от ДДС, за да се осигури възможността разглежданата сделка да се обложи с данък само там, където въпросните продукти ще бъдат употребени.

30 В делото по главното производство от текста на член 22, параграф 1 от Закона за ДДС следва, че само пълното чартиране на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море и използвани за международно корабоплаване, е освободено от ДДС. При това положение, без оглед на факта че става дума за сделка, приравнена на износ, този закон не допуска освобождаването от данък при частично чартиране на тези плавателни съдове. От това следва, че облагането с данък на този вид чартиране при посочените сделки нарушава принципа на облагане на въпросните стоки или услуги по тяхното местоназначение и противоречи на целта на режима на случаите на освобождаване, предвиден в член 15 от Шеста директива.

31 По-нататък е уместно да се допълни, че както препращащата юрисдикция отбелязва, като ограничава случаите на освобождаване от ДДС до пълното чартиране, посоченият закон обвързва ползването на това освобождаване с размера на използвания при чартирането плавателен съд, като един и същ обем превозван товар може да бъде облагаем с данък или освобождаван в зависимост от това дали товарът покрива цялата или само част от товарната площ на този плавателен съд. Необходимо е да се приеме обаче, че такова условие лишава освобождаването от данък на чартирането, предвидено в член 15, точка 5 от Шеста директива, от неговото полезно действие.

32 При тези обстоятелства, макар и да е вярно, че термините, използвани за определяне на предвиденото в член 15, точка 5 от Шеста директива освобождаване подлежат на стриктно тълкуване, възприемането на особено тясно тълкуване на понятието за чартиране би довело до противоречие както с текста, така и с целта на тази разпоредба.

33 При това положение на поставените въпроси следва да се отговори, че член 15, точка 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася както до пълното чартиране, така и до частичното чартиране на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море. Следователно тази разпоредба не допуска национално законодателство като разглежданото в главното производство, което предоставя освобождаване от ДДС само в случай на пълно чартиране на посочените плавателни съдове.

34 При все това в своето становище, представено пред Съда, Комисията разглежда възможността за приравняване на частичното чартиране на плавателен съд на договор за транспорт на стоки, което би позволило на посоченото чартиране да ползва освобождаването, предвидено за доставката на транспортни услуги, свързани с износ на стоки, предвидено в член 15, точка 13 от Шеста директива, при положение че тези стоки изпълняват предвидените от тази разпоредба изисквания. При тези обстоятелства и чрез такова приравняване би могло да се предостави освобождаване от данък при частичното чартиране на плавателен съд в рамките на сделка, приравнена на износ.

35 В това отношение следва да се отбележи, че що се отнася до свързаните с износа случаи на освобождаване, за тези два вида договори, а именно договора за чартиране и договора, свързан с доставка на транспортни услуги, Шеста директива предвижда различни правни режими. Освобождаването от данък на договора за чартиране на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море, е предвидено в член 15, точка 5 от Шеста директива, докато това за услугите, свързани с транспорт на стоки, е уредено в точка 13 от същия член. Видно е следователно от самия текст на този член, че приравняването на посочените договори, с оглед предоставяне на един и същ режим от гледна точка на ДДС, не намира никакво основание в прилаганата от Шеста директива система за освобождаване от данък.

36 Както посочва г-н генералният адвокат в точка 27 от своето заключение, следва да се приеме, че ако е имал намерение да ограничи понятието за чартиране на плавателни съдове, предназначени за плаване в открито море, само до договорите за тяхното пълно чартиране и да приравни частичното чартиране с доставка на услуги за транспорт на стоки, общностният законодател щеше изрично да предвиди това в член 15 от Шеста директива.

37 При все това задължение на препращащата юрисдикция е да прецени съответните обстоятелства, при които се е развила въпросната сделка за чартиране в главното производство, за да открие нейните характерни елементи, така че да може да прецени дали тази сделка трябва да бъде квалифицирана

като чартиране или като доставка на услуги за транспорт на стоки. По-специално посочената юрисдикция трябва да вземе предвид условията на сключения между страните договор, както и специфичното естество и съдържание на предоставената услуга, за да определи дали този договор отговаря на изискванията на договора за чартиране по смисъла на член 15, точка 5 от Шеста директива.

38 В това отношение, както Комисията подчертава, договорът за чартиране се различава от договора за транспорт на стоки по това, че при първия едно лице — наемодателят на кораба, предоставя на разположение на друго лице — наемателя на кораба, целия плавателен съд или част от него, докато при договора за транспорт на стоки задължението на превозвача по отношение на неговия клиент се състои само в превозване на тези стоки.

39 Подобно изследване на правната природа на договора, предмет на спора в главното производство, освен това се оказва необходимо и за да се осигури правилното и ясно прилагане на случаите на освобождаване, предвидени от Шеста директива, и да се предотврати всяка възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба при прилагането на тази директива.

40 От гореизложеното следва, че задължение на препращащата юрисдикция е да определи дали договорът по главното производство отговаря на изискванията на договора за чартиране по смисъла на член 15, точка 5 от Шеста директива.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикдия, 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 (четвърти състав) реши:

1) **Член 15, точка 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система за данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 92/111/ЕИО на Съвета от 14 декември 1992 г., трябва да се тълкува в смисъл, че се отнася както до пълното чартиране, така и до частичното чартиране на плавателните съдове, предназначени за плаване в открито море. Следователно тази разпоредба не допуска национално законодателство като разглежданото в главното производство, което предоставя освобождаване от данък върху добавената стойност само в случай на пълно чартиране на посочените плавателни съдове.**

2) **Задължение на препращащата юрисдикция е да определи дали договорът по главното производство отговаря на изискванията на договора за чартиране по смисъла на член 15, точка 5 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 92/111.**

Подписи