

Byla C-97/06

Navicon SA

prieš

Administración del Estado

(Tribunal Superior de Justicia de Madrid prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimo nuo mokesčių atvejai – 15 straipsnio 5 dalis – „Jūrinių laivų frachtavimo“ sąvoka – Nacionalinio įstatymo, leidžiančio atleisti nuo mokesčių tik visišką frachtavimą, suderinamumas“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas (nuo mokesčių)

(Tarybos direktyvos 77/388 15 straipsnio 5 punktas)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Šeštojoje direktyvoje numatytas atleidimas (nuo mokesčių)

(Tarybos direktyvos 77/388 15 straipsnio 5 ir 13 punktai)

1. Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 15 straipsnio 5 dalis, numatanti atviroje jūroje naudojamų laivų frachtavimo atleidimą nuo mokesčių, turi būti aiškinama kaip apimanti tiek visišką, tiek dalinį tokių laivų frachtavimą. Todėl ši nuostata draudžia nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias nuo PVM atleidžiamas tik visiškas minėtų laivų frachtavimas.

Iš tikrųjų tarptautinės prekybos atveju Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje numatyto eksporto už Bendrijos ribų, jam prilyginamų sandorių bei tarptautinio transporto atleidimu nuo pridėtinės vertės mokesčių siekiama laikytis principo, pagal kurį atitinkamos prekės ir paslaugos apmokestinamos jų paskirties vietoje. Bet koks eksportas ar jam prilyginamas sandoris turi būti atleidžiamas nuo pridėtinės vertės mokesčių, kad būtų užtikrinta, jog nagrinėjamas sandoris apmokestinamas tik atitinkamų prekių vartojimo vietoje.

Nacionalinės teisės nuostatos, numatančios galimybę atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčių tik visišką frachtavimą, šio atleidimo nuo mokesčių sąlygoja frachtavimo sandoriui naudojamą laivą dydžiu, nes to paties dydžio krovinyms gali būti apmokestintas arba ne, atsižvelgiant į tai, ar šis krovinyms užima visą laivo kroviniams skirtą plotą, ar jo dalį. Taigi reikia konstatuoti, kad ši aplinkybė užkerta kelią Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatyto frachtavimo atleidimo nuo mokesčių veiksmingumui.

Šiomis aplinkybėmis, nors tiesa, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatytam atleidimui nuo mokesčių apibrėžti vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos griežtai, pernelyg siauras frachtavimo sąvokos aiškinimas prieštarautų šios nuostatos formuluotei ir tikslui.

(žr. 29, 31–33 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Frachtavimo sutartis Šeštosios direktyvos 77/388 d. 1 valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 15 straipsnio 5 dalies prasme skiriasi nuo prekių pervežimo sutarties tuo, kad ji reikalauja iš asmens, t. y. frachtininko, perduoti visą laivą ar jo dalį naudotis kitam asmeniui – frachtuotojui, o prekių pervežimo sutarties atveju Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 13 dalies prasme vežėjo įsipareigojimas jo kliento atžvilgiu apima tik prekių pervežimą iš vienos vietos į kitą. Nacionalinis teismas turi atsižvelgti į aplinkybes, kuriomis buvo vykdomas frachtavimas, kad surastų būdingus požymius, pagal kuriuos galėtų įvertinti, ar šis sandoris reikia laikyti frachtavimu, ar prekių gabenimo paslaugos teikimu. Minėtas teismas ypač turi atsižvelgti į šalių sudarytos sutarties sąlygas bei į suteiktos paslaugos pobūdį ir turinį, kad nustatytų, ar ši sutartis atitinka frachtavimo sutarties sąlygas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalies prasme. Be to, toks nagrinėjamos sutarties teisinio pobūdžio vertinimas atrodo reikalingas siekiant užtikrinti teisingą ir paprastą Šeštojoje direktyvoje numatytą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą ir išvengti bet kokio sukčiavimo, vengimo ar piktnaudžiavimo įgyvendinant šią direktyvą.

(žr. 37–40 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. spalio 18 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimo nuo mokesčių atvejai – 15 straipsnio 5 dalis – „Jūrinių laivų frachtavimo“ sąvoka – Nacionalinio įstatymo, leidžiančio atleisti nuo mokesčių tik visišką frachtavimą, suderinamumas“

Byloje C-97/06

d. 1 *Tribunal Superior de Justicia de Madrid* (Ispanija) 2006 m. sausio 23 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. vasario 20 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Navicon SA

prieš

Administración del Estado,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis (pranešėjas), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas J. Mazák,

kancleris R. Grass,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Ispanijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
- Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamos A. Hubert,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos K. Georgiadis ir M. Papida,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir L. Escobar Guerrero,

susipažin?s su 2007 m. kovo 29 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, toliau – Šeštoji direktyva), 15 straipsnio 5 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant byl? *Navicon SA* (toliau – *Navicon*), ieškov? pagrindin?je byloje, prieš *Administración del Estado* d?l to, kad pastaroji atsisak? atleisti nuo prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), susijusio su sumomis, sumok?tomis pagal dalinio *Navicon* laiv? frachtavimo sutart?.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos 15 straipsnio „Eksporto iš Bendrijos ir panaši? sandori? bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokes?io“ 1, 4, 5 ir 13 punktai numato:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?io taikym? bei užkirsti keli? galimam mokes?i? sl?pimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, valstyb?s nar?s nuo mokes?io atleidžia:

<...>

1) prekes, pardav?jo ar jo vardu išsi?stas ar gabenamas ? paskirties viet? už Bendrijos rib?;

<...>

4) prekes, skirtas apr?pinti kuro ir maisto atsargomis laivus:

a) naudojamus laivybai atviroje j?roje ir gabenan?ius keleivius už atlyg? arba naudojamus komercin?je, pramon?s ar žvejybos veikloje;

b) naudojamus gelb?jimui ir pagalbai j?roje arba pakran?i? žvejybai, išskyrus pakran?i?

žvejybos laivų aprūpinimą maisto atsargomis;

<...>

5) įrinių laivų, nurodytų 4 dalies a ir b punktuose, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, frachtavimą, nuomojimą ir juose įmontuotos ar naudojamos įrangos, įskaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomojimą, remontą ir priežiūrą;

<...>

13) teikiamas paslaugas, įskaitant gabenimo ir pagalbines operacijas, išskyrus teikiamas paslaugas, kurios atleidžiamos nuo mokesčių pagal 13 straipsnį, jeigu šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu ar importu, kuriam taikomos 7 straipsnio 3 dalies arba 16 straipsnio 1 dalies A punkto nuostatos.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

4 1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčių įstatymo Nr. 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247, toliau – PVM įstatymas) 22 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Eksportui prilyginamų operacijų atleidimas

Teisės aktuose numatytais sąlygomis nuo mokesčių atleidžiamos šios operacijos:

Pirma: toliau išvardyti laivų tiekimas, statyba, perdirbimas, taisymas, priežiūra, visiškas frachtavimas ir nuoma, t. y.:

1) laivų, pritaikytų plaukiooti atvirojoje jūroje ir naudojamų tarptautinėje jūrų laivyboje vykdant komercinį keleivių arba prekių gabenimą už atlygą, įskaitant turistines keliones, veiklą arba pramonės ar žvejybos veiklą.

Atleidimas nuo mokesčių jokiais atvejais netaikomas laivams, skirtiems sporto ar laisvalaikio veiklai arba, apskritai kalbant, privačiam naudojimui.“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

5 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Navicon* su *Compañía Transatlántica Española SA* sudarė dalinio frachtavimo sutartį, pagal kurią pirmoji už atlygą leido antrajai naudoti dalį savo laivų kroviniams skirtų plotų gabenti konteinerius tarp kelių Ispanijos pusiasalio uostų ir Kanarų salų, kurios yra ne Bendrijos teritorijoje pagal Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 3 dalies antrąjį pastraipį. *Navicon* nenurodė PVM ant sų skaitė faktą, nes manė, jog frachtavimo sandoris yra atleistas nuo mokesčių.

6 Tačiau Ispanijos mokesčių administratorius, manydamas, kad PVM įstatymo 22 straipsnio 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčių netaikomas, nes tai buvo dalinis, o ne visiškas frachtavimas, nustatė mokėtiną PVM, remdamasis pagal minėtą frachtavimo sutartį sumokėtomis sumomis.

7 *Navicon* užgintiavo šį mokėtiną mokesčių nustatymą *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid*, kuris atmetė jos ieškinį. Dėl šio sprendimo atmesti ieškinį ji pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

8 Manydamas, kad nagrinėjama byla išspręsti būtinas Šeštosios direktyvos išaiškinimas, *Tribunal Superior de Justicia de Madrid*

nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatyto atleidimo nuo mokes?io tikslu vartojama s?voka „frachtavimas“ turi b?ti aiškinama kaip apimanti tik viso laivo ploto frachtavim? (visiškas frachtavimas), ar taip pat ir tam tikros laivo ploto dalies ar procentin?s jo dalies frachtavim? (dalinis frachtavimas)?

2. Ar Šeštajai direktyvai prieštarauja nacionalinis ?statymas, leidžiantis atleisti nuo mokes?io tik viso ploto frachtavim??“

D?I prejudicini? klausim?

9 Dviem savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalis turi b?ti aiškinama kaip apimanti tiek visišk?, tiek dalin? laiv?, naudojam? laivybai atviroje j?roje, frachtavim?. Šiuo atžvilgiu šis teismas taip pat klausia, ar ši nuostata draudžia nacionalin?s teis?s nuostatas, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias nuo PVM atleidžiamas tik visiškas min?t? laiv? frachtavimas.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

10 Ispanijos ir Graikijos vyriausyb?s mano, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatyta frachtavimo s?voka apima tik viso laiv? ploto frachtavim?, ir tod?l daro išvad?, kad PVM ?statymas atitinka min?t? nuostat?. Jos šiuo atžvilgiu tvirtina, kad pagal nusistov?jusį Teisingumo Teismo praktik? Šeštojoje direktyvoje numatyti atleidimo nuo mokes?io atvejai yra aiškinami griežtai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kur? PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlyg? atliekamam paslaug? teikimui, išimtis.

11 Ispanijos vyriausyb? priduria, kad min?toje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokes?io tikslas yra palengvinti PVM taikym? tiekim? ne Bendrijos viduje atveju, o tai reiškia, kad frachtavimas atleidžiamas nuo mokes?io tik tarptautin?s laivybos atveju. Šios vyriausyb?s teigimu, pagal labiausiai š? tiksl? atitinkant? ir griež?iausi? aiškinim? toks atleidimas nuo mokes?io suteikiamas tik visiško laivo frachtavimo atveju, t. y. preziumuojant, kad paslaug? gav?jas j? naudoja tarptautinei laivybai.

12 Ta?iau Belgijos vyriausyb? ir Europos Bendrij? Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatyta „frachtavimo“ s?voka apima tiek visišk?, tiek dalin? j?rini? laiv? frachtavim?.

13 Tos pa?ios vyriausyb?s teigimu, iš Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalies teksto aiškiai matyti, kad šia nuostata siekiama nuo PVM atleisti tarptautin?je laivyboje naudojam? laiv? frachtavim?, o ne tam tikras laiv? frachtavimo r?šis. Bet kuriuo atveju min?ta vyriausyb? primena, kad kai Bendrijos teis?s nuostata gali b?ti aiškinama skirtingai, pirmenyb? turi b?ti teikiama tam aiškinimui, kuris užtikrina šios nuostatos veiksmingum?. Pagrindin?je byloje frachtavimo s?vok? aiškinant tik kaip visišk? frachtavim?, b?t? pakenkta min?to 15 straipsnio 5 dalies veiksmingumui, nes tos pa?ios kelion?s arba tos pa?ios krovinio r?šies atveju už dalin? frachtavim? b?t? mokamas PVM, o visiško frachtavimo atveju sandoris b?t? atleistas nuo mokes?io.

14 Komisija pirmiausia teigia, kad reikia taikyti griežto nuostat? d?l atleidimo nuo PVM aiškinimo kriterij?, nes Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokes?io atvejai, susij? su laivais ir orlaiviais, yra dviguba šioje direktyvoje numatyt? bendr?j? taisykl? išimtis, nes jie yra atleidimo nuo mokes?io atvejai ir bendrosios PVM sistemos bendrojoje rinkoje

išimtis.

15 Tačiau, Komisijos teigimu, iš Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalies formuluotės matyti, kad ši nuostata apima tiek visišką, tiek dalinį įvairių laivų frachtavimą. Iš tikrųjų minėtoje nuostatoje nedaroma jokio skirtumo tarp šių dviejų frachtavimo rūšių ir todėl, atrodo, neįmanoma, kad valstybės narės galėtų nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčių atvejui suteikti kitokią prasmę nei ta, kuri akivaizdžiai matyti iš šios direktyvos formuluotės (šiuo atžvilgiu žr. 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C-382/02, Rink. p. I-8379). Beje, pirmasis Šeštosios direktyvos 15 straipsnio sakinyje valstybės narės nesuteikia jokios galimybės daryti tokias tokias dalykinei atleidimo nuo mokesčių taikymo sritis, kaip antai apibrėžiama minėtoje direktyvoje.

16 Be to, Komisija mano, kad trečioji valstybė eksportuojamos prekės turi būti atleistos nuo visų mokesčių, kai jos išgabenamos iš Bendrijos teritorijos, o tai reikalauja neapmokestinti suteiktos frachtavimo paslaugos, nesvarbu, ar tai būtų visiškas, ar dalinis frachtavimas. Galiausiai atleidimo nuo mokesčių taikymas tik visiškam frachtavimui lemtų tai, kad šis atleidimas nuo mokesčių priklausytų nuo frachtavimo sandorų vykdančio laivo dydžio, t. y. to paties dydžio krovinyje galėtų būti atleistas nuo mokesčių arba ne, atsižvelgiant į minėto laivo kroviniams skirtą plotą.

17 Tačiau Komisija taip pat analizuoja galimas PVM įstatymų pateisinančias aplinkybes. Šiuo atžvilgiu ji nagrinėja galimybės frachtavimo sutarčiai taikyti tą pačią mokesčių tvarką kaip ir taikoma Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 13 punkte numatyti krovinių gabenimo sutarčiai. Iš tikrųjų abiem atvejais sutarties esminė paskirtis ir pagrindas yra krovinių gabenimas iš vienos vietos į kitą. Vis dėlto ji mano, kad šis prilyginimas prieštarauja Šeštosios direktyvos, kuri frachtavimui numatė skirtingą mokesčių režimą nei taikomas pervežimo paslaugoms, turiniui ir tikslui.

18 Galiausiai Komisija daro išvadą, kad nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į tarp šalių sudarytos sutarties sąlygas ir ypatingus suteiktos paslaugos pobūdį bei turinį, turi nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama sutartis turi frachtavimo sutarties požymius Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalies prasme.

Teisingumo Teismo atsakymas

19 Iš sprendimo dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad PVM įstatymo 22 straipsnio 1 dalis nuo mokesčių atleidžia visišką laivų, naudojamų tarptautinėje įvairių laivyboje vykdant komercinį keleivių prekių gabenimą už atlygą veiklą, frachtavimą. Be to, neginėjama, kad pagal Šeštosios direktyvos 3 straipsnio 3 dalies antrąją pastraipą Kanarų salos yra ne Bendrijos teritorijoje ir kad pagal šią nuostatą kartu su tos pačios direktyvos 15 straipsnio 1 dalimi prekių gabenimas į šias salas yra laikomas eksportu PVM atžvilgiu.

20 Kalbant apie atleidimo nuo mokesčių atvejus, jie yra savarankiškos Bendrijos teisės srovės, kurias reikia nagrinėti atsižvelgiant į bendrą Šeštosios direktyvos nustatytą PVM sistemą (žr. visų pirma 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, 235/85, Rink. p. 1471, 18 punktą; 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC*, C-2/95, Rink. p. I-3017, 21 punktą ir minėto sprendimo *Cimber Air* 23 punktą).

21 Ši sistema grindžiama tokiais dviem principais. Pirmiausia, PVM yra taikomas kiekvienam už atlygą apmokestinamojo asmens atliekamam paslaugų teikimui arba prekių tiekimui. Antra, mokesčių neutralumo principas draudžia apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokius pat sandorius vykdančius įvairių subjektus (minėto sprendimo *Cimber Air* 24 punktą).

22 Atsižvelgiant į šiuos principus, minėti atleidimo nuo mokesčių atvejai turi būti aiškinami

griežtai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygą atliekamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, išimties (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų SDC 20 punktą ir *Cimber Air* 25 punktą bei 2007 m. birželio 14 d. Sprendimo *Haderer*, C-445/05, Rink. p. I-0000, 18 punktą). Tačiau ši griežto aiškinimo taisyklė nereiškia, kad srovos, vartojamos šiems atleidimo nuo mokesčių atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šios nuostatos prarastų savo poveikį (2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe*, C-284/03, Rink. p. I-11237, 17 punktą ir minėto sprendimo *Haderer* 18 punktą).

23 Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatytą frachtavimo srovą reikia aiškinti atsižvelgiant į šio sprendimo 20–22 punktuose minėtą Teisingumo Teismo praktiką.

24 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad minėtas straipsnis nepateikia jokio „frachtavimo“ srovos apibrėžimo. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, aiškinant Bendrijos teisės nuostatą, reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į jos kontekstą bei teisės akto, kuriam ji priklauso, tikslus (šiuo klausimu žr. 2000 m. gegužės 18 d. Sprendimo *KVS International*, C-301/98, Rink. p. I-3583, 21 punktą ir 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-53/05, Rink. p. I-6215, 20 punktą).

25 Iš Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalies formuluotės matyti, kad valstybės narės nuo mokesčių atleidžia jūrinių laivų, nurodytą 4 dalies a ir b punktuose, t. y., be kita ko, naudojamą laivybai atviroje jūroje vykdant komercinį veiklą, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, frachtavimą, nuomą ir juose įmontuotas ar naudojamos įrangos, įskaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomą, remontą ir priežiūrą.

26 Taigi reikia konstatuoti, kad minėtoje 15 straipsnio 5 dalyje nedaroma jokio skirtumo tarp visiško ir dalinio frachtavimo. Šioje nuostatoje tik minimas laivybai atviroje jūroje naudojamų laivų frachtavimas tarp kitų šiame 15 straipsnyje išvardytų atleidimo nuo mokesčių atvejų, nepatikslinant, ar šis frachtavimas yra visiškas, ar dalinis.

27 Be to, kadangi PVM įstatymo 22 straipsnio 1 dalis yra grindžiama konkrečiu frachtavimo srovos aiškinimu, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors pagal Šeštosios direktyvos 15 straipsnio žanginą sakinį valstybės narės nustato atleidimo nuo mokesčių sąlygas, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių slėpimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, šios sąlygos negali paveikti numatytą atleidimo nuo mokesčių atvejų turinio apibrėžimo (žr. pagal analogiją 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-76/99, Rink. p. I-249, 26 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 24 punktą).

28 Todėl tam tikros kinų operacijos apmokestinimas PVM ar atleidimas nuo jo negali priklausyti nuo jos kvalifikavimo nacionalinėje teisėje (žr. minėtų sprendimų *Kingscrest Associates ir Montecello* 25 punktą bei *Haderer* 25 punktą).

29 Antra, kalbant apie Šeštosios direktyvos 15 straipsniu siekiamą tikslą, reikia konstatuoti, kad jis susijęs su eksporto už Bendrijos ribų, jam prilyginamų sandorių bei tarptautinio transporto atleidimu nuo PVM. Iš tikrųjų tarptautinės prekybos atveju tokiu atleidimu nuo mokesčių siekiama laikytis principo, pagal kurį atitinkamos prekės ir paslaugos apmokestinamos jų paskirties vietoje. Bet koks eksportas ar jam prilyginamas sandoris turi būti atleidžiamas nuo PVM, kad būtų užtikrinta, jog nagrinjamasis sandoris apmokestinamas tik atitinkamų prekių vartojimo vietoje.

30 Pagrindinėje byloje iš PVM įstatymo 22 straipsnio 1 dalies matyti, kad tik visiškas tarptautinei laivybai atviroje jūroje naudojamų laivų frachtavimas atleidžiamas nuo PVM. Todėl, nepaisant to, kad tai yra eksportui prilyginamas sandoris, pagal šį įstatymą negalima atleisti nuo mokesčių dalinio šių laivų frachtavimo. Todėl tokios rūšies frachtavimo apmokestinimas vykdomas

minėtus sandorius pažeidžia atitinkamą prekių ir paslaugų apmokestinimo įstatyme paskirties vietoje principą ir prieštarauja Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje numatytos atleidimo nuo mokesčių tvarkos tikslui.

31 Be to, reikia pridurti, kad, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, minėtu įstatymu numatytas galimybės atleisti nuo PVM tik visišką frachtavimą, šis atleidimas nuo mokesčių sąlygojamas frachtavimo sandoriui naudojamą laivą dydžiu, nes to paties dydžio krovinys gali būti apmokestintas arba ne, atsižvelgiant į tai, ar šis krovinys užima visą laivo kroviniams skirtą plotą, ar jo dalį. Taigi reikia konstatuoti, kad ši aplinkybė užkerta kelią Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatyto frachtavimo atleidimo nuo mokesčių veiksmingumui.

32 Šiomis aplinkybėmis, nors tiesa, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje numatytam atleidimui nuo mokesčių apibrėžti vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos griežtai, pernelyg siauras frachtavimo sąvokos aiškinimas prieštarautų šios nuostatos formulotei ir tikslui.

33 Todėl užduotus klausimus reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalis turi būti aiškinama kaip apimanti tiek visišką, tiek dalinį atviroje įroje naudojamą laivą frachtavimą. Todėl ši nuostata draudžia tokias nacionalinės teisės nuostatas, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias nuo PVM atleidžiamas tik visiškas minėto laivą frachtavimas.

34 Vis dėlto Teisingumo Teismui pateiktose pastabose Komisija nagrinėja galimybės dalinį laivo frachtavimą prilyginti prekių gabenimo sutarčiai, o tai leistų šiam frachtavimui taikyti transporto, susijusio su eksportuojamomis prekėmis, paslaugų teikimui taikomą atleidimą nuo mokesčių, kuris numatytas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 13 dalyje, jei šios prekės atitinka šioje nuostatoje numatytas sąlygas. Šiomis aplinkybėmis ir taikant tokį prilyginimą būtų galima dalinį laivo frachtavimą atleisti nuo mokesčių eksportui panašaus sandorio pagrindu.

35 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad su eksportu susijusio atleidimo nuo mokesčių atžvilgiu Šeštoji direktyva numatoma skirtingai: ši dviejų sutarčių rūšių, t. y. frachtavimo sutarties ir sutarties dėl transporto paslaugų teikimo, teisinis režimas. Atviroje įroje naudojamą laivą frachtavimo atleidimas nuo mokesčių numatytas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje, o prekių gabenimo paslaugų atleidimas nuo mokesčių reglamentuoja šio straipsnio 13 punktas. Taigi iš pačios šio straipsnio formulotų matyti, kad minėto sutarčių laikymas panašiomis siekiant joms taikyti vienodą režimą PVM atžvilgiu neturi jokio pagrindo Šeštojoje direktyvoje tvirtintoje atleidimo nuo mokesčių sistemoje.

36 Kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 27 punkte, reikia manyti, kad jeigu Bendrijos teisės aktas leidžias būtų norėjus atviroje įroje naudojamą laivą frachtavimo sąvoką apriboti į visišką frachtavimą, o dalinį frachtavimą prilyginti prekių gabenimo paslaugų teikimui, jis tai būtų aiškiai nurodęs Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje.

37 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atsižvelgti į aplinkybes, kuriomis buvo vykdomas pagrindinėje byloje nagrinjamas frachtavimas, kad surastų būdingus požymius, pagal kuriuos galėtų įvertinti, ar šis sandoris reikia laikyti frachtavimu, ar prekių gabenimo paslaugos teikimu. Minėtas teismas ypač turi atsižvelgti į šalį sudarytos sutarties sąlygas bei į suteiktos paslaugos pobūdį ir turinį, kad nustatytų, ar ši sutartis atitinka frachtavimo sutarties sąlygas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalies prasme.

38 Šiuo atžvilgiu, kaip pažymėjo Komisija, frachtavimo sutartis skiriasi nuo prekių pervežimo sutarties tuo, kad ji reikalauja iš asmens, t. y. frachtininko, perduoti visą laivą ar jo dalį naudotis kitam asmeniui – frachtuotojui, o prekių pervežimo sutarties atveju vežėjo įsipareigojimas jo kliento atžvilgiu apima tik prekių pervežimą iš vienos vietos į kitą.

39 Be to, toks nagrinėjamos sutarties teisinio pobūdžio vertinimas atrodo reikalingas siekiant užtikrinti teisingą ir paprastą Šeštojoje direktyvoje numatytą atleidimo nuo mokesčių atvejų taikymą ir išvengti bet kokio mokesčių slėpimo, vengimo ar piktnaudžiavimo įgyvendinant šią direktyvą.

40 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama sutartis atitinka frachtavimo sutarties sąlygas Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalies prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, 15 straipsnio 5 dalis turi būti aiškinama kaip apimanti tiek visišką, tiek dalinį atviroje jūroje naudojamą laivų frachtavimą. Todėl ši nuostata draudžia tokias nacionalinės teisės nuostatas, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias nuo PVM atleidžiamas tik visiškas minėto laivų frachtavimas.**

2. **Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjama sutartis atitinka frachtavimo sutarties sąlygas Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 92/111, 15 straipsnio 5 dalies prasme.**

Parašai.

* Proceso kalba: ispanų.