

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 29 marca 2007 r.(1)

Sprawa C-97/06

Navicon SA

przeciwko

Administración del Estado

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Hiszpania)]

Podatek od wartości dodanej – Zwolnienie czarteru człowieka statku

1. Obydwa przedstawione pytania prejudycjalne dotyczą wykładni art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(2) w brzmieniu nadanym dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r.(3) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
2. Pytania powstały w ramach postępowania pomiędzy spółką Navicon (zwaną dalej „Navicon”) a właściwym hiszpańskim organem podatkowym dotyczącego odmowy przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) transakcji polegającej na człowiekim czarterze statku w celu transportu kontenerów. W tym względzie należy zauważyć, iż hiszpańskie przepisy transponujące szóstą dyrektywę przewidują zwolnienie jedynie czarteru człowieka statków.
3. W związku z tym wniesiono do Trybunału o dokonanie wykładni pojęcia czarteru ujętego w art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy, a w szczególności o ustalenie, czy pojęcie to znajduje zastosowanie jedynie do czarteru człowieka statku („czarter człowieka statku”), czy także do czarteru jego człowieka („czarter człowieka statku”).

I – Właściwe przepisy

A – *Prawo wspólnotowe*

4. Artykuł 15 dyrektywy stanowi:

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

Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na

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

[...]

4. dostawy towarów służące zaopatrzeniu statków, które:

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

b) używane są dla ratownictwa lub udzielania pomocy na morzu lub poławu 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 ściśle z wyposażeniem służącym do połowu ryb w tym celu używanym.

[...]”.

B – Prawo krajowe

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

„Zwolnienia w transakcjach zrównanych z transakcjami wywozowymi

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

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

1. Statki pełnomorskie przeznaczone do międzynarodowych rejsów morskich w ramach wykonywania działalności gospodarczej transportu towarowego lub pasażerskiego za wynagrodzeniem, włącznie w to rejsy turystyczne, rejsy w ramach działalności przemysłowej lub rybołówstwa.

[...]”.

II – Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

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

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

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

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

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

III – Główne uwagi przedstawione Trybunałowi

9. Rządy grecki i hiszpański stoją na stanowisku, że pojęcie „czarter” użyte w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy dotyczy jedynie czarteru całości powierzchni statku, i na tej podstawie wnioskuje, iż przepisy prawa krajowego są zgodne z dyrektywą. Ich zdaniem zwolnienia ustanowione w szóstej dyrektywie powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowiły wyjątek od zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi odpłatnie świadczonej przez podatnika.

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

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

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

13. Niemniej jednak Komisja podnosi również argument, który mógłby przemawiać za stanowiskiem, iż prawo hiszpańskie jest zgodne z prawem wspólnotowym. Otóż w drodze analogii, można by było przyjąć, iż czarter części statku stanowi przewóz towarów i jako taki objęty jest zakresem art. 15 pkt 13 szóstej dyrektywy(4), który ustanawia inter alia zwolnienie usług transportowych dotyczących wywożonych towarów. Jednakże Komisja stoi na stanowisku,

i? nie mo?na zgodzi? si? z tym argumentem. Po pierwsze, brzmienie szóstej dyrektywy poddaje czarter i transport towarów ró?nym re?imom prawnym, i po drugie, dwa rodzaje umów znacznie ró?ni? si? od siebie.

14. Komisja podnosi, ?e to do s?dów krajowych nale?y ustalenie na podstawie sformu?owa? zawartych w ??cz?cej strony umowie, jak równie? na podstawie charakteru i tre?ci ?wiadczonych us?ug, czy dana umowa spe?nia przes?anki umowy czarterowej w rozumieniu art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

IV – Ocena prawna

15. Zgodnie z art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy czarter statków morskich jest zwolniony z podatku VAT. Przepis ten nie definiuje dok?adniej poj?cia czarteru.

16. W praktyce czarter mo?e dotyczy? ca?ego statku, w którym to przypadku transakcja jest okre?lana jako „czarter ca?o?ci”, lub te? mo?e dotyczy? tylko cz??ci statku i jest okre?lana wtedy jako „czarter cz??ci statku”.

17. Z uwag pa?stw cz?onkowskich uczestnicz?cych w charakterze interwenientów w niniejszym post?powaniu wynika, ?e poj?cie czarteru nie jest interpretowane w sposób jednolity w obr?bie Wspólnoty, o czym ?wiadczy? przepisy implementuj?ce niektórych pa?stw cz?onkowskich – w??czywszy w to Hiszpani?, sk?d pochodzi niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – które ograniczaj? poj?cie czarteru do „czarteru ca?o?ci”, podczas gdy wydaje si?, ?e w pozosta?ych przepisach krajowych, takich jak przepisy belgijskie, przyj?to szersz? wy?adni?, zgodnie z któr? zwolniony jest ka?dy rodzaj czarteru, niezale?nie od tego, czy jest to „czarter ca?o?ci”, czy te? „czarter cz??ci”. W zwi?zku z tym rodzi si? pytanie o zakres, jaki nale?y nada? poj?ciu czarteru w kontek?cie zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

18. Trybuna? Sprawiedliwo?ci wielokrotnie ju? orzeka?, i? zwolnienia VAT musz? by? interpretowane w sposób ?cis?y, poniewa? stanowi? one wyj?tki od zasady ogólnej, i? podatek VAT jest pobierany od ka?dej odp?atnej us?ugi ?wiadczonej przez podatnika(5). Trybuna? potwierdzi? t? zasad? inter alia przy interpretowaniu zwolnie? stosowanych do statków morskich(6).

19. Niemniej jednak owa zasada ?cis?ej wy?adni nie mo?e skutkowa? nadaniem art. 15 znaczenia innego ni? to, które wynika z jego tre?ci(7).

20. W spornym przepisie lub w pozosta?ej tre?ci szóstej dyrektywy brak jest czegokolwiek, co uzasadnia?oby ograniczenie poj?cia „czarteru” jedynie do „czarteru ca?o?ci”. Okazuje si?, ?e w przeciwie?stwie do tego, co zosta?o ustanowione w szóstej dyrektywie w odniesieniu do zwolnienia na podstawie art. 15 pkt 4 dyrektywy(8), pa?stwa cz?onkowskie nie mog? ogranicza? zwolnienia ustanowionego w art. 15 ust. 5 do czasu wej?cia w ?ycie wspólnotowych przepisów podatkowych okre?laj?cych zakres tego zwolnienia. Tym samym wydaje si?, ?e ograniczenie zakresu poj?cia „czarter” w kontek?cie zwolnie? z podatku VAT ustanowionych w szóstej dyrektywie do „czarteru ca?o?ci” wychodzi poza zakres swobodnego uznania, którym dysponuj? pa?stwa cz?onkowskie przy transponowaniu dyrektywy do prawa krajowego. W rzeczywisto?ci bowiem okre?lenie zakresu zastosowania VAT zasadniczo nale?y do prawa wspólnotowego i aby ograniczenie zastosowania VAT, w szczególno?ci poprzez krajowe przepisy transponuj?ce, by?o zgodne z szóst? dyrektyw?, musi ono wynika? z tre?ci, celu lub z ogólnej systematyki szóstej dyrektywy.

21. W tym zakresie nale?y równie? zastanowi? si? nad tym, czy zaw??aj?ce podej?cie, takie

jakie przyjąto w przepisach hiszpańskich, może być zgodne z systematyką i celem szóstej dyrektywy. W tym względzie należy również zauważyć, że zwolnienia od podatku stanowi samodzielne instytucje prawa wspólnotowego, które należy rozpatrywać w kontekście wspólnego systemu podatku VAT wprowadzonego przez szóstą dyrektywę(9).

22. Zgodnie z tym, co podniósł rząd belgijski i Komisja, wykładnia pojęcia „czarter”, ujętego w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy jako odnoszącego się wyłączenie do czarteru całości, prowadziaby do powstających sprzeczności w traktowaniu transakcji czarterowych pod względem VAT. Zgodnie z takim podejściem prawo do zwolnienia w odniesieniu do transakcji czarterowej zależałoby od rozmiaru statku, ponieważ transakcja czarterowa dotyczyca transportu tej samej ilości ładunku byłaby zwolniona w przypadku małego statku, ponieważ wykorzystana byłaby cała powierzchnia ładunkowa i w związku z tym zostałaaby ona uznana za czarter całości, podczas gdy na dużym statku, ta sama ilość ładunku zajmowałaby jedynie część powierzchni ładunkowej i tym samym transakcja ta zostałaaby uznana za czarter części statku. Taka sprzeczność zagwarantowałaby skuteczność art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy.

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

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

25. Po pierwsze, umowa czarteru i umowa transportu towarów różni się znacznie pod względem ich przedmiotu i systemu prawnego. W sytuacji gdy statek lub jego część, w przypadku czarteru części, jest przedmiotem umowy czarteru i najmu, zawierana jest ona w określonym celu, na przykład w celu transportu, podczas gdy umowa przewozu towarów jest umową, w której przewoźnik podejmuje się obowiązku dostarczenia towarów do określonego miejsca przeznaczenia. Innymi słowy, podczas gdy umowa czarteru i najmu dotyczy środka transportu, tak umowa przewozu towarów dotyczy zawartości, która ma zostać przewieziona środkami transportu. Z powyższego wynika, że o ile czarterujący lub najemca mają prawo do używania statku będącego przedmiotem umowy, lub, w przypadku czarteru części, jego części, tak właściciel towarów przewożonych na statku na podstawie umowy o przewóz towar nie ma takiego prawa i jedynie może oczekiwać, iż towary te zostaną dostarczone do określonego miejsca przeznaczenia. Różnice te wydaje się przemawiać za argumentem, iż odpowiedni system przewidziany w szóstej dyrektywie powinien być odmienny.

26. Zrównanie czarteru części z przewozem towarów może również podważyć konieczność odrębnego zwolnienia czarteru całości. Jeżeli czarter części przypominałby przewóz towarów do takiego stopnia, aby zrównać te dwie transakcje pomimo istotnych różnic dotyczących charakteru

prawnego tych umów, w wątpliwym byłoby, czy odrębne zwolnienie czarteru całoci powinno w ogóle istnieć i czy nie powinno zostać ono całkowicie zrównane z przewozem towarów. W związku z tym trudno jest pogodzić z brzmieniem szóstej dyrektywy zrównanie czarteru całoci z przewozem towarów.

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

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

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

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

V – Wnioski

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

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

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

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dz.U. 1977, L 145, str. 1.

3 – Dz.U. 1977, L 384, str. 47.

4 – Artykuł 15 pkt 13 szóstej dyrektywy stanowi:

„świadczanie usług, ściśle z usługami transportowymi i działaniami dodatkowymi [czynnościami pomocniczymi], z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 13, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z wywozem lub przywozem towarów objętych przepisami art. 7 ust. 3 i art. 16 ust. 1 członek A”.

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

I?8379, pkt 25.

6 – Zobacz wyroki z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C?185/89 *Velker International Oil Company*, Rec. I?2561, pkt 19, oraz z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawach po??czonych od C?181/04 do C?183/04 *Elmeka*, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, str. I?0000, pkt 15.

7 – Zobacz w tym kierunku przywo?any w przypisie 5 wyrok w sprawie *Cimber Air*, pkt 29.

8 – Drugie zdanie art. 15 pkt 4 brzmi nast?puj?co „W najbli?szym mo?liwym terminie Komisja przed?o?y Radzie propozycj? wsp?lnotowych regu? fiskalnych [przepis?w podatkowych] okre?laj?cych zakres oraz praktyczne rozwi?zania [zasady] dotycz?ce wprowadzania w ?ycie tego zwolnienia oraz zwolnie? przewidzianych w ust. 5–9 [pkt 5]. Do momentu wej?cia w ?ycie tych regu? [przepis?w] pa?stwa cz?onkowskie mog? ogranicza? zakres zwolnienia przewidzianego w niniejszym ust?pie [punkcie]”.

9 – Zobacz w szczeg?lno?ci wyroki z 5 czerwca 1997 r. w sprawie C?2/95 *SDC*, Rec. str. I?3017, pkt 21; z dnia 10 wrze?nia 2002 r. w sprawie C?141/00 *K?gler*, Rec. I?6833, pkt 25, ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie *Cimber Air*, pkt 23, oraz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie *Elmeka*, pkt 20.

10 – Zaznaczam to, albowiem w celu zapewnienia prawid?owego stosowania sz?stej dyrektywy nic nie stoi na przeszkodzie, aby s?d krajowy zmieni? klasyfikacj? danej umowy jako „czarter cz??ciowy”, je?eli dojdzie do przekonania, i? w danym przypadku, z uwagi na postanowienia danej umowy, jest ona niczym innym jak umow? przewozu towar?w i jako taka zosta?a b??dnie okre?lona jako umowa „czarteru” w celu obj?cia jej zwolnieniem dotycz?cym transakcji czarterowych na podstawie art. 15 pkt 5 sz?stej dyrektywy.