



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
YVES BOT IŠVADA,
pateikta 2016 m. gruodžio 7 d.¹

Byla C-33/16

A Oy

(Korkein hallinto-oikeus (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — Direktyva 2006/112/EB — 148 straipsnio d punktas — Paslaugų teikimas — Sąvoka — Neapmokestinimas — Paslaugų teikimas atviroje jūroje plaukiojančių laivų ir jais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti — Krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugos, kurias subrangovai teikia tarpininkų sąskaita“

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos² 148 straipsnio d punkto išaiškinimo.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *A Oy*³ ir *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija, Suomija) ginčą dėl mokesčių išaiškinimo, kada ši institucija laikėsi nuomonės, kad subrangovo teikiamoms krovinių pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo paslaugoms, už kurias jis išrašo sąskaitas faktūras įmonei užsakovei, o ne tiesiogiai laivo savininkui, negali būti taikomas PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas PVM.

3. Šioje išvadoje bus teigiama, kad paslaugų, skirtų laivų, nurodytų šios direktyvos 148 straipsnio a punkte, ar jais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti, sąvoka apima krovinių pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo paslaugas.

4. Be to, bus tvirtinama, kad minėtos direktyvos 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas apima krovinių pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo paslaugas, kai šias paslaugas teikia subrangovas, veikiantis ūkio subjekto, kuris pats yra susijęs ne su laivo savininku, bet su ekspeditoriumi, vežėju ar užsakovu ar su atitinkamo krovinio savininku, sąskaita.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva.

3 — Toliau – A.

I – Teisinis pagrindas

A – *Sąjungos teisė*

5. PVM direktyvos 148 straipsnio a, c ir d punktuose nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

- a) tiekiamos prekės, skirtos kuru ir atsargomis aprūpinti laivus, naudojamus navigacijoje atviroje jūroje ir gabenančius keleivius už atlygį arba naudojamus komercinės, gamybinės ar žvejybinės veiklos tikslais, arba paieškos ar gelbėjimo darbams jūroje, arba pakrančių žvejybai, išskyrus pakrančių žvejybos laivų aprūpinimą atsargomis;

<...>

- c) tiekiami, modifikuojami, remontuojami, prižiūrimi, naudojami užsakoviesiems reisams ir nuomojami a punkte nurodyti jūrų laivai, taip pat tiekiamas, nuomojamas, remontuojamas ir prižiūrimas juose įmontuota ar naudojama įranga, įskaitant žvejybos įrangą;
- d) teikiamos c punkte nenurodytos paslaugos, skirtos a punkte nurodytų laivų ar jais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti.“

6. Šio 148 straipsnio a, c ir d punktai atitinka 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas⁴, kuri buvo ja pakeista, 15 straipsnio 4 punkto a ir b papunkčius, 5 ir 8 punktus.

B – *Suomijos teisė*

7. Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių laikotarpiu galiojusios redakcijos 1993 m. gruodžio 30 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Arvonlisäverolaki*) Nr. 1501/1993⁵ 71 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„PVM neapmokestinami toliau nurodyti pardavimai:

<...>

- 3) paslaugų pardavimas laive arba orlaivyje, kuris vykdo tarptautinę asmenų vežimą į užsienį, taip pat paslaugų pardavimas tiesioginėms šio laivo arba jo krovinių reikmėms.“

II – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8. A, kuri yra bendrovės B Oy patronuojamoji bendrovė, vykdo veiklą dviejuose uostuose, kur teikia pakrovimo ir iškrovimo, saugojimo, krovinių gabenimo jūrų transportu tarpininkų ir logistikos paslaugas.

4 — OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva.

5 — Toliau – AVL.

9. Tarp A teikiamų paslaugų yra krovinių iškrovimo iš atviroje jūroje plaukiojančių laivų, naudojamų komercinei veiklai vykdyti, ir pakrovimo į juos paslaugos. Šias paslaugas teikia subrangovas: jis išrašo sąskaitas faktūras A, o ji perrašo šias sąskaitas faktūras savo užsakovui – kai kada tai gali būti B Oy, prekių savininkas, krovėjas, tranzito įmonė arba laivo savininkas. Išsami informacija apie atitinkamą laivą ir krovinių perduodama subrangovui ir nurodoma iš jo gautoje sąskaitoje faktūroje ir A išrašytoje sąskaitoje faktūroje.

10. Kadangi A padavė prašymą pateikti mokesčių išaiškinimą siekdama sužinoti, ar pagal AVL 71 straipsnio 3 dalį subrangovo jo klientų sąskaita atliktos pakrovimo ir iškrovimo operacijos gali būti neapmokestinamos PVM, *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija) 2014 m. spalio 1 d. sprendimu konstatavo, kad pakrovimo ir iškrovimo paslaugos neturi būti laikomos PVM neapmokestinamomis paslaugomis, kaip tai suprantama pagal AVL 71 straipsnio 3 dalį, kuriuo PVM direktyvos 148 straipsnio a, c ir d punktai perkeltami į nacionalinę teisę, nes pagal Teisingumo Teismo praktiką paslaugų teikimas tarptautiniais maršrutais plaukiojantiems laivams ar jų kroviniams gali būti neapmokestinamas PVM tik jeigu šios paslaugos teikiamos galutiniu prekybos etapu, ir kad prašyme numatytu atveju pakrovimo ir iškrovimo paslaugos teikiamos anksčiau nei galutiniu prekybos etapu.

11. Kadangi A apskundė šį sprendimą *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija), šis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus: „1. Ar [PVM direktyvos] 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad laivų pakrovimo ir iškrovimo paslaugos yra paslaugos, skirtos laivais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos to paties straipsnio a punktą?

2. Ar, atsižvelgiant į [2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka*]⁶ 24 punktą, pagal kurį šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas negali būti taikomas paslaugoms, kurios teikiamos ankstesniuose prekybos etapuose, [PVM direktyvos] 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad jis taikomas ir šioje byloje nagrinėjamos paslaugoms, kai A Oy subrangovo pirmame prekybos etape suteiktos paslaugos fiziškai yra tiesiogiai susijusios su krovinių reikmėms tenkinti skirta paslauga, už kurią A Oy sąskaitą faktūrą išrašo krovinių ekspedijavimo įmonei arba transporto įmonei?

3. Ar, atsižvelgiant į [2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka*]⁷ 24 punktą, pagal kurį nagrinėjamoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas gali būti taikomas tik tuomet, kai paslaugos suteiktos tiesiogiai laivo savininkui, PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad šis neapmokestinimas negali būti taikomas, kai paslaugos suteikiamos krovinių savininkui, kaip antai atitinkamų prekių eksportuotojui arba importuotojui?“

III – Vertinimas

A – Pirminės pastabos

12. Pirmiausia reikia priminti, kad Teisingumo Teismas PVM direktyvos 148 straipsnyje numatytus neapmokestinimo PVM atvejus aiškina vadovaudamasis toliau nurodytais principais.

13. Pirma, šie neapmokestinimo PVM atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos, kurios dėl to turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai visoje Sąjungoje⁸.

6 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

7 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

8 — Žr., be kita ko, 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *Fast Bunkering* Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

14. Antra, šiuos neapmokestinimo atvejus reikia vertinti atsižvelgiant į bendrą PVM direktyva nustatytos bendros PVM sistemos kontekstą⁹. Ši sistema grindžiama būtent dviem principais. Viena vertus, PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens paslaugų teikimui arba prekių tiekimui už atlygį¹⁰. Antra vertus, ji grindžiama mokesčių neutralumo principu, pagal kurį draudžiama renkant PVM skirtingai vertinti ūkio subjektus, kurie sudaro tokius pačius sandorius¹¹.

15. Trečia, PVM direktyvos 148 straipsnyje numatyti neapmokestinimo PVM atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes jais nukrypstama nuo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį. Tačiau ši aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, vartojami šiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami taip, kad jie netektų savo poveikio¹².

16. Taigi į *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas) pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia atsakyti atsižvelgiant į šiuos aiškinimo kriterijus.

B – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

17. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad tiesioginėms laivais gabenamų krovinių reikmėms tenkinti teikiamų paslaugų sąvoka apima laivo pakrovimo ir iškrovimo paslaugas.

18. Neatrodo, kad šis klausimas, į kurį visos pastabas Teisingumo Teisme pateikusios šalys siūlo atsakyti teigiamai, keltų ypatingų sunkumų.

19. Pakanka konstatuoti, kad PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte PVM neapmokestinamos paslaugos išsamiai neišvardytos, o tik bendrai apibrėžiamos pagal kriterijų, susijusį su siekiamu tikslu tenkinti tiesiogines laivų ir jų krovinių reikmes. Kaip nurodė Teisingumo Teismas, PVM neapmokestinamos paslaugos, t. y. paslaugos, būtinos šiems laivams eksploatuoti, „turi tiesioginį ryšį su jūros laivų ir jų krovinių reikmėmis“¹³.

20. Tačiau, nors laivavedybos, vilkimo ar prisišvartavimo paslaugos yra tipinės tiesioginėms laivų reikmėms skirtos paslaugos, laivo pakrovimo ar iškrovimo veiklos pobūdis neabejotinai būdingas krovinių reikmėms teikiamoms paslaugoms.

21. Iš tiesų PVM direktyvos 148 straipsnio d punkto tekste abejonę kelia ne tiek laivo pakrovimo ar iškrovimo veiklos įtraukimas į tiesioginėms laivo reikmėms skirtų paslaugų sąvoką, kiek tai, kaip suprantamas reikalavimas, susijęs su tuo, kad veikla vykdoma „laivų ar jais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti“¹⁴.

22. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 148 straipsnio d punkto kalbinės versijos skiriasi atsižvelgiant į tai, koks jungtukas vartojamas a punkto žodžiui „laivų“ ir žodžiams „jais gabenamų krovinių“ atskirti. Iš tiesų, nors versijose vokiečių, graikų, ispanų, prancūzų ir italų kalbomis šioje nuostatoje nurodyta, kad PVM neapmokestinamos „paslaugos, skirtos a punkte nurodytų laivų ir jais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti“, tos pačios nuostatos versijose bulgarų, rumunų, suomių ir anglų kalbomis numatytas paslaugų, „skirt[ų] a punkte nurodytų laivų ar jais

9 — Žr., be kita ko, 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą (C-33/11, EU:C:2012:482, 31 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

10 — Žr., be kita ko, 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą A (C-33/11, EU:C:2012:482, 48 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

11 — Žr., be kita ko, 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą A (C-33/11, EU:C:2012:482, 32, 33 ir 48 punktai ir juose nurodyta teismo praktiką).

12 — Žr., be kita ko, 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą A (C-33/11, EU:C:2012:482, 49 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

13 — Žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimą Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, 21 punktą, kuriuo prie neapmokestinamųjų paslaugų kategorijos nepriskiriamos lošimo automatų įrengimo paslaugos, kurios neturi „jokio esminio ryšio su laivybos reikmėmis“).

14 — Kursyvu išskirta mano.

gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti“¹⁵, neapmokestinimas PVM. Šis formuluotės skirtumas leidžia abejoti, ar neapmokestinimas PVM yra siejamas tik su paslaugomis, kurias teikiant gali būti kartu tenkinamos ir laivų, ir jų krovinių reikmės, ar turimos omenyje visos paslaugos, kurias teikiant tenkinamos tiesioginės laivų reikmės, ir visos paslaugos, kuriomis tenkinamos laivų krovinių reikmės.

23. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sąjungos teisės nuostatos kalbinių versijų vartojama formuluotė negali būti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar įgyti pirmenybę prieš kitas kalbines versijas. Esant Sąjungos teisės akto įvairių kalbinių versijų neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į bendrą teisės akto, kurio dalis ji yra, struktūrą ir tikslą¹⁶.

24. Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad aiškinimu, kuriuo PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas taikomas tik laivams ir jų kroviniams bendroms paslaugoms, gerokai susiaurinama šio neapmokestinimo taikymo sritis, neįtraukiant pačių būdingiausių šio straipsnio a punkte numatytų operacijų, vykdomų laivų uostuose.

25. Taigi laivavedybos ir vilkimo veikla, kurią galima laikyti vykdoma vien tiesioginėms laivo reikmėms ir kuria tik netiesiogiai tenkinamos krovinio reikmės, nuo PVM neatleidžiama, o šio krovinio pakrovimo į laivą veikla taip pat galėtų būti neatleidžiama nuo PVM vadovaujantis tuo, kad ji yra tiesiogiai naudinga tik kroviniui, o laivui – tik netiesiogiai.

26. Galiausiai pagal tokį supratimą tik tokia veikla, kaip laive teikiamos saugojimo ir priežiūros paslaugos, galėtų būti laikoma kartu ir tuo pačiu metu tenkinančia tiesiogines ir laivo, ir jo krovinio reikmes.

27. Be to, toks aiškinimas neatitiktų ir PVM direktyvos 148 straipsnio tikslo skatinti tarptautinių prekių ir keleivių vežimą oru ir jūra, suteikiant šiame sektoriuje veikiančioms įmonėms finansinę naudą, t. y. jų atleidimą nuo pareigos iš anksto finansuoti PVM. Kad šis tikslas būtų pasiektas, neapmokestinimas PVM, kuris taikomas visoms jūrinių laivų aprūpinimo kuru ir atsargomis operacijoms, turėtų būti taikomas visoms paslaugoms, kurios yra skirtos tiesioginėms laivų ar jų krovinių reikmėms.

28. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį klausimą atsakyti taip, kad PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad šio straipsnio a punkte numatyta paslaugų, skirtų tiesioginėms laivų ar jų krovinių reikmėms tenkinti, sąvoka apima pakrovimo į laivą ar iškrovimo iš jo paslaugas.

C – Dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų

29. Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM taikomas pakrovimo į laivą ar iškrovimo iš jo paslaugoms, jeigu šias paslaugas teikia subrangovas, veikiantis ūkio subjekto, kuris pats yra susijęs ne su laivo savininku, bet su nagrinėjamo krovinio ekspeditoriumi, vežėju, užsakovu ar nagrinėjamo krovinio savininku, sąskaita.

30. Kadangi nuostata, dėl kurios pateiktas prejudicinis klausimas, yra suformuluota taip pat kaip Šeštosios direktyvos, kuri buvo pakeista ir panaikinta PVM direktyva, 15 straipsnio 8 punktas, Teisingumo Teismo praktika, susijusi su šio straipsnio aiškinimu, turi būti laikoma reikšminga aiškinant PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą.

¹⁵ — Kursyvu išskirta mano.

¹⁶ — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2016 m. liepos 28 d. Sprendimą Edilizia Mastrodonato (C-147/15, EU:C:2016:606, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

31. Ši Teisingumo Teismo praktika įtvirtinta 1990 m. birželio 26 d. Sprendimu *Velker International Oil Company*¹⁷, 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimu *Elmeka*¹⁸ ir 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimu *Fast Bunkering Klaipėda*¹⁹.

32. 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company*²⁰ susijęs su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 punkto dėl laivų aprūpinimo kuru ir atsargomis operacijų aiškinimu. Bendrovė *Velker International Oil Company Ltd NV de Rotterdam*²¹ įsigijo dvi kuro partijas ir perpardavė jas bendrovei *Forsythe International BV de La Haye*²², ši pasirūpino, kad šis kuras būtų supiltas į bakus, kuriuos ji nuomojo prieš pakraudama į jūros laivus, kurių pati neekspluatavo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iškėlė klausimą, ar *Velker* kuro tiekimas *Forsythe* galėjo būti neapmokestinamas PVM. Tiksliau reikėjo išsiaiškinti, ar sąvoka „tiekiamos prekės, skirtos laivams kuru ir atsargomis aprūpinti“, gali būti susijusi ne tik su tiekiamomis prekėmis, tiesiogiai skirtomis laivui kuru ir atsargomis aprūpinti ir vėliau eksportuojamomis, tiekimu, bet ir su ankstesniais prekybos etapais tiekiamomis prekėmis.

33. Teisingumo Teismas atsakė, kad „tiekiamomis prekėmis, skirtomis laivams kuru ir atsargomis aprūpinti, gali būti laikomos tik tos prekės, kurios yra skirtos laivo operatoriui, kuris naudoja šias prekes, kad aprūpintų laivą kuru ir atsargomis“, remdamasis dviem argumentais: laivo aprūpinimo kuru ir atsargomis prilyginimu eksporto operacijoms ir suvaržymais, atsirandančiais dėl neapmokestinimo PVM taikymo ankstesniais nei galutinis prekių tiekimas etapais.

34. Viena vertus, kaip nurodė Teisingumo Teismas, „be to, kalbant apie eksporto operacijas, kadangi [15 straipsnio 1 dalyje] numatytas neapmokestinimas taikomas tik galutiniam prekių, kurias eksportuoja pardavėjas arba jos eksportuojamos jo vardu, tiekimui, vadinasi, 15 straipsnio 4 dalyje nustatytas neapmokestinimas lygiai taip pat taikomas tik prekių tiekimui laivo valdytojui, kuris jas panaudos tam, kad aprūpintų kuru ir atsargomis, atleidimo nuo mokesčio negalima taikyti prekių tiekimui, kuris buvo įvykdytas ankstesniame prekybos grandinės etape“^{23a}.

35. Kita vertus, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „taikant atleidimą nuo mokesčio ankstesniuose nei galutinis prekių tiekimas laivų naudotojams etapuose valstybės [narės] turėtų nustatyti kontrolės ir priežiūros sistemą, kad būtų užtikrinta galutinė prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčio, paskirtis“ ir kad „tokia sistema valstybėms [narėms] ir atitinkamiems ūkio subjektams nustatytų apribojimus, nesuderinamus su „teisingu ir sąžiningu atleidimo nuo mokesčio taikymu“, numatytu Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmame sakinyje“²⁴.

36. 2006 m. rugsėjo 16 d. Sprendimu *Elmeka*²⁵ toks sprendimas dėl Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 punkte numatyto prekių, skirtų laivams kuru ir atsargomis aprūpinti, tiekimo neapmokestinimo pritaikomas paslaugų teikimui. Pagrindinė byla buvo susijusi su kuro vežimo operacijomis, kurias tanklaivį eksploatavusi bendrovė *Elmeka NE* vykdė naftos produktais prekiaujančios bendrovės *Oceanix International Bunkering SA*, tiekusios prekes atitinkamų laivų savininkams, sąskaita.

17 — C-185/89, EU:C:1990:262.

18 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

19 — C-526/13, EU:C:2015:536.

20 — C-185/89, EU:C:1990:262.

21 — Toliau – *Velker*.

22 — Toliau – *Forsythe*.

23 — 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 22 punktas).

24 — 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 24 punktas).

25 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

37. Teisingumo Teismas konstatavo, kad, „siekiant užtikrinti darnų visos Šeštosios direktyvos taikymą“, šios direktyvos 15 straipsnio 8 punkte numatytas neapmokestinimas „taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui suteiktoms paslaugoms ir todėl negali būti taikomas šioms paslaugoms ankstesniame prekybos etape“²⁶. Jis pagrindė savo sprendimą, paslaugų teikimo neapmokestinimui, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, pritaikydamas Sprendimo *Velker International Oil Company*²⁷ 22 ir 24 punktuose nurodytus motyvus dėl Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 punkte nurodytų laivų aprūpinimo kuru ir atsargomis operacijų.

38. 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimu *Fast Bunkering Klaipėda*²⁸ nepaneigiamas principas, pagal kurį neapmokestinimo PVM negalima taikyti prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, atliktam ankstesniais prekybos etapais, nors dėl priežasčių, susijusių su prekių tiekimo asmeniui sąvokos, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, analize, jis pripažino, kad neapmokestinimas gali būti taikomas ypatingomis pagrindinės bylos aplinkybėmis, kai bendrovė tiekė kurą jūros laivams, sudarydama sutartis ne su šių laivų naudotojais, bet su neatsiskleidusiais tarpininkais.

39. Kadangi pati bendrovė supildavo kurą tiesiai į laivų, kuriems jis buvo skirtas, bakus ir kadangi tikslų šitaip pristatyto kuro kiekį buvo galima nustatyti tik jį supylus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad, nors pagal taikytinos nacionalinės teisės reikalavimus nuosavybės teisė į kurą formaliai buvo perduota tarpininkams, jie niekada negalėjo disponuoti patiektu kiekiu, nes teisė juo disponuoti priklausė laivų valdytojams kaip jo savininkams nuo tada, kai kuras būdavo supilamas į bakus²⁹.

40. Teisingumo Teismas iš to padarė išvadą, kad pagrindinėje byloje nagrinėtas prekių tiekimas negalėjo būti laikomas prekių tiekimu neatsiskleidusiems tarpininkams ir kad jį reikėjo laikyti prekių tiekimu tiesiogiai laivų valdytojams, kurie dėl to galėjo pasinaudoti PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimu PVM³⁰. Taigi tokiu sprendimu Teisingumo Teismas pripažino, kad kuro tiekimas yra neapmokestinamas PVM, net jei sąskaitos faktūros už jį išrašomos ne tiesiogiai laivų valdytojams, o tarpininkams.

41. Pritariu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris laikosi nuomonės, kad teismų praktikoje aiškiai neatsakoma į klausimą, ar neapmokestinimas taikomas krovinio pakrovimo į laivą ar iškrovimo iš jo paslaugoms vien todėl, kad šios paslaugos dėl savo pobūdžio yra tiesiogiai susijusios su krovinio reikmėmis, nesvarbu, kas yra paslaugų teikėjas ar gavėjas, ar kaip tik yra priešingai ir šios paslaugos gali būti neapmokestinamos tik išrašius sąskaitas faktūras už jas ūkio subjektui, kuris yra paskutiniame prekybos grandinės etape.

42. Atsakymas į šį klausimą atskleidžia PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte numatyto neapmokestinimo taikymo logiką. Iš tiesų šią nuostatą galima suprasti dviem būdais, kaip ją yra išaiškinęs Teisingumo Teismas: jis konstatavo, kad neapmokestinimas taikomas tik „galutiniam prekių tiekimui laivo valdytoju“³¹ ir „tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, kurios skirtos jūrinių laivų tiesioginėms reikmėms“³².

43. Pagal pirmąją sampratą, kurią pateikia A, Nyderlandų, Lenkijos ir Suomijos vyriausybės, PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte vienintelis neapmokestinimo kriterijus yra teikiamų paslaugų pobūdis, neatsižvelgiant į tai, ar šias paslaugas teikia subrangovas ir ar sąskaitos faktūros už jas išrašomos krovinio savininkui, ar trečiajam asmeniui, užuot išrašius jas tiesiogiai laivo savininkui.

26 — 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Elmeke* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 24 punktas).

27 — C-185/89, EU:C:1990:262.

28 — C-526/13, EU:C:2015:536.

29 — 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 47 punktas).

30 — 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 52 punktas).

31 — 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 24 punktas).

32 — 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Elmeke* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 25 punktas).

Lenkijos vyriausybės teigimu, ši samprata visiškai atitinka Teisingumo Teismo praktiką, atsižvelgiant į skirtumus tarp anksčiau nagrinėtų bylų, kurios apėmė kuro tiekimą į laivus ir su tuo susijusias transporto paslaugas, ir šios bylos, kuri susijusi su krovinio pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo paslaugomis.

44. Pagal antrąją sampratą, kurią palaiko Graikijos vyriausybė ir Europos Komisija, pakrovimo ir iškrovimo paslaugos gali būti neapmokestinamos PVM tik jeigu jos teikiamos galutiniu prekybos etapu ir tiesiogiai laivo savininkui. Šiuo klausimu Graikijos vyriausybė nurodo, kad šios paslaugos gali būti neapmokestinamos tik jeigu krovinys apima laivo veikimui ir priežiūrai būtinas prekes. Jos teigimu, paslaugos, kurios gali būti neapmokestinamos PVM, yra išimtinai tos, kurios susijusios su pačiu laivu ir kurios teikiamos pačiam laivo savininkui. Siekdama pagrįsti savo aiškinimą, kad pagal PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą gali būti neapmokestinama tik galutinė operacija, t. y. laivo savininkui teikiama paslauga, Komisija nurodo, kad tokiu aiškinimu nenuskriaudžiama nė viena prekybos grandinės dalis, nes operaciją vykdančio asmens gali pasinaudoti teise į atskaitą. Taigi jeigu yra pasitelkiamas subrangovas, pagrindinės įmonės laivo savininkui teikiamos paslaugos gali būti neapmokestinamos pagal PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą, o paslaugos, kurias pagrindinei įmonei teikia subrangovas, negali būti neapmokestinamos, nes jos nėra teikiamos galutiniu prekybos etapu, tačiau tai netrukdo pagrindinei įmonei vėliau atskaityti savo subrangovui sumokėto PVM arba pasirūpinti, kad jis būtų susigrąžintas. Komisijos teigimu, tik jos siūlomas aiškinimas atitinka Teisingumo Teismo praktiką ir principą, pagal kurį PVM direktyvos 148 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra prilyginami eksportui. Be to, juo leidžiama užtikrinti paprastą neapmokestinimo taikymą, nes pritaikius šį aiškinimą ankstesniais prekybos etapais kiltų praktinių sunkumų.

45. Kiekviena iš šių dviejų sampratų grindžiama tvirtais argumentais.

46. Manau, norint palaikyti aiškinimą, pagal kurį neapmokestinimas PVM gali būti taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui suteiktoms paslaugoms, būtina nurodyti dvi pagrindines priežastis.

47. Pirmoji priežastis susijusi su paslaugų teikimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą, prilyginimu eksporto operacijoms, kurioms esant PVM automatiškai neapmokestinamas tik galutinis pardavėjo ar jo naudai eksportuojamų prekių tiekimas. Tačiau subrangovo suteiktos paslaugos, už kurias jis išrašė sąskaitą faktūrą pagrindinei įmonei, o ši perrašė šias sąskaitas faktūras užsakovui, kuris nėra laivo savininkas, teikiamos ankstesniais ekonominiais etapais, todėl tai visai nepanašu į eksporto operaciją.

48. Antroji priežastis susijusi su PVM direktyvos 148 straipsnio tikslu, kuris, kaip jau pabrėžiau pirmiau, yra skatinti tarptautinį prekių ir keleivių vežimą oro ir jūrų transportu, suteikiant šiame sektoriuje veikiančioms įmonėms finansinę naudą, t. y. atleidimą nuo pareigos iš anksto finansuoti PVM. Šiuo požiūriu³³ atrodo logiška neapmokestinimą taikyti tik toms įmonėms, kurios faktiškai verčiasi tarptautiniu prekių vežimu oru ir jūra, neapimant kitas operacijas vykdančių ūkio subjektų, nors jos ir yra tiesiogiai susijusios su vežimu. Taigi neapmokestinimas turi priklausyti nuo asmens, kuriam už tai išrašoma sąskaita faktūra, statuso.

49. Vis dėlto manau, kad galima rasti įtikinamų priežasčių, pagrindžiančių antrąjį aiškinimą, pagal kurį reikia atsižvelgti į operacijos pobūdį, nenustatant neapmokestinimo taikymo sąlygos, kad operaciją atliktų pats paslaugų teikėjas, veikdamas tiesiogiai laivo savininko sąskaita.

³³ — Žr. šios išvados 27 punktą.

50. Pirmoji priežastis yra susijusi su pačiu PVM direktyvos 148 straipsnio d punkto tekstu, kuriame neapmokestinamos operacijos apibrėžiamos pagal teikiamų paslaugų pobūdį, o ne pagal paslaugų teikėją ar gavėją, kurie šioje nuostatoje visai neminimi. Taigi su asmenimis susiję aspektai iš esmės neturi reikšmės nustatant neapmokestinamas operacijas.

51. Antroji priežastis yra susijusi su nuo bendros PVM sistemos neatsiejamu mokesčių neutralumo principu, pagal kurį tas pačias operacijas vykdytys ūkio subjektai PVM apmokestinimo srityje neturi būti vertinami skirtingai. Manau, pagal šį principą ūkio subjektą, teikiantį paslaugą, skirtą tiesioginėms laivų ar jų krovinių reikmėms tenkinti, draudžiama vertinti skirtingai atsižvelgiant į tai, ar jis teikia šią paslaugą tiesiogiai, ar ne, ar pagal asmens, kuriam jis teikia šią paslaugą, statusą.

52. Trečioji priežastis, kuri man atrodo esminė, yra ta, kad Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią prekybos grandinėje neapmokestinimas PVM turi būti taikomas tik paskutiniu šios grandinės etapu, galima pritaikyti konkrečiam atvejui, kai yra teikiama viena paslauga, tiesiogiai susijusi su laivo ar krovinių reikmėmis. Byla, kurioje priimtas 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company*³⁴, ir byla, kurioje priimtas 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Elmeka*³⁵, buvo susijusios su situacijomis, kai prieš laivo aprūpinimo kuru ir atsargomis operaciją buvo vykdoma atskira operacija, t. y. pirmojoje byloje – tiekimas į bakus prieš kurui patenkant į laivą, o antrojoje – kuro vežimo operacija prieš pristatant jį laivo savininkams.

53. Tačiau, kaip teisingai nurodo A ir Lenkijos vyriausybė, pagrindinėje byloje vienintelę pakrovimo ir iškrovimo paslaugą, tiesiogiai susijusią su laivo ir jo krovinių reikmėmis, teikia ir sąskaitą faktūrą už ją išrašo subrangovas, ir tik tada A perrašo šią sąskaitą faktūrą užsakovui.

54. Teisingumo Teismas atsisakymą taikyti neapmokestinimą ankstesniems nei galutinis prekių tiekimas laivo valdytojui etapams grindė rizika, kad gali pasikeisti nagrinėjamų prekių ar paslaugų paskirtis, ir iš to valstybėms narėms kylančia pareiga nustatyti kontrolės ir priežiūros sistemas siekiant įsitikinti galutine šių prekių ar paslaugų paskirtimi. Šios sistemos valstybėms narėms ir atitinkamiems veiklos vykdytojams sukeltų apribojimų, kurie yra nesuderinami su teisingu ir paprastu neapmokestinimo taikymu, numatytu PVM direktyvos 131 straipsnyje³⁶.

55. Ši rizika atsiranda dėl to, kad tam tikros operacijos atliekamos anksčiau nei faktiškai laivas aprūpinamas kuru ir atsargomis, ir dėl jų prekybos grandinėje atsirastų galimybių pakeisti naftos produktų paskirtį. Todėl ši rizika nekyla krovinių pakrovimo ar iškrovimo paslaugą teikiant tiesiogiai laive.

56. Nors per posėdį Komisija nurodė ir kitą grėsmę, kylančią dėl to, kad pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo operacija gali būti vykdoma laive, kuris neatitinka PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte nurodytų kriterijų, nes ne visos valstybės narės turi kompiuterizuotą registrą, kuriame galima patikrinti pakrauto arba iškrauto laivo charakteristikas. Neneigiant rizikos, krovinių pakrovimo ar iškrovimo operacija gali būti vykdoma į laivą ar iš laivo, kuris, be kita ko, neplaukioja atviroje jūroje, reikia konstatuoti, kad ši rizika nėra būdinga tokiai operacijai, kai ją atlieka subrangovas ir kai pagrindinė įmonė perrašo sąskaitą faktūrą užsakovui. Iš tiesų gali būti ir taip, kad operacija, už kurią paslaugų teikėjas išrašo sąskaitą faktūrą tiesiogiai laivo savininkui, yra susijusi su kitu laivu, nei nurodyti PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte. Taigi, atsižvelgiant į Komisijos nurodytą bendrą riziką logiška, kad reikėtų kvestionuoti patį šios direktyvos 148 straipsnyje nurodytų operacijų neapmokestinimo principą.

34 — C-185/89, EU:C:1990:262.

35 — C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563.

36 — Žr., be kita ko, 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 28 punktas).

57. Šiomis aplinkybėmis, manau, kad Teisingumo Teismo praktika, susijusi su operacijomis, atliekamomis anksčiau nei faktiškai laivas aprūpinamas kuru ir atsargomis, negali būti taikoma paslaugoms, skirtoms tiesioginėms krovinio reikmėms tenkinti. Mano nuomone, PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas turi būti taikomas atsižvelgiant į šių paslaugų pobūdį, o ne į paslaugų teikėją ar jas gaunantį asmenį.

IV – Išvada

58. Todėl siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) pateiktus prejudicinius klausimus:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad paslaugų, skirtų šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytų laivų ar jų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti, sąvoka apima krovinio pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo paslaugas.

PVM direktyvos 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas krovinio pakrovimo į laivą ar iškrovimo iš jo paslaugoms, jeigu šias paslaugas teikia subrangovas, veikiantis ūkio subjekto, kuris pats yra susijęs ne su laivo savininku, bet su ekspeditoriumi, vežėju ar užsakovu ar su atitinkamo krovinio savininku, sąskaita.