

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

3. rujna 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 148. točka (a) – Isporuka robe – Pojam – Izuzeće – Isporuka robe za opskrbu plovila koja plove na otvorenom moru gorivom i namirnicama – Isporuke posrednicima koji djeluju u vlastito ime“

U predmetu C-526/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Mokestinišginis komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litva), odlukom od 30. rujna 2013., koju je Sud zaprimio 7. listopada 2013., u postupku,

„Fast Bunkering Klaipėda“ UAB

protiv

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, K. Jürimäe, J. Malenovský (izvjestitelj), M. Safjan i A. Prechal, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 4. prosinca 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB, I. Misiūnas, *atstovas*,
- za litavsku vladu, D. Kriaušis, R. Krasuckaitis i D. Stepanienis, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju C. Colelli i A. Collabolletta, *avvocati dello Stato*,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i A. Steiblytė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 5. ožujka 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 148. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB (u daljnjem tekstu: FBK) i Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državna porezna inspekcija u okviru Ministarstva financija Republike Litve) u vezi sa statusom isporuke goriva posrednicima koji djeluju u vlastito ime u pogledu poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Međunarodno pravo

3 Konvenciju o međunarodnom civilnom zrakoplovstvu, koja je potpisana u Chicagu (Sjedinjene Američke Države) 7. prosinca 1944., ratificirale su sve države članice Europske unije iako ona sama nije stranka navedene konvencije.

Pravo Unije

4 Direktiva 2006/112 stavila je izvan snage i zamijenila Šestu direktivu 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet u zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

5 Članak 14. Direktive 2006/112 propisuje:

„1. ‚Isporuka robe‘ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.

[...]“

6 Članak 131. te direktive određuje:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se [...] u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.“

7 U članku 146. stavku 1. Direktive 2006/112 navodi se:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

a) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;

[...]“

8 Članak 148. točka (a) Direktive 2006/112 uz uporabu istovjetnih izraza ponavlja odredbe članka 15. točke 4. Šeste direktive. Navedeni članak 148. propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama plovila koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti [...]

[...]

(e) isporuku robe za opskrbu gorivom i opskrbom [opskrbu] namirnicama zrakoplova koje koriste zrakoplovne kompanije koje djeluju za naknadu uglavnom na međunarodnim linijama;

(f) isporuku, preinaku, popravak, održavanje, zakup ili najam zrakoplova iz točke (e) i isporuku, opskrbu, najam, popravak i održavanje opreme koja je ugrađena ili se u njima koristi;

[...]“

Litavsko pravo

9 Članom 44. Zakona Republike Litve br. IX-751 od 5. ožujka 2002. o porezu na dodanu vrijednost (Žin, 2002, br. 35/1271), kako je izmijenjen Zakonom br. X-261 od 21. lipnja 2005. (Žin, 2005, br. 81/2944, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) propisano je:

„1. Isporuka robe oporezuje se nultom stopom PDV-a ako se radi o isporuci za opskrbu plovila [...] navedenih u članku 43. stavku 1. ovog Zakona [to jest ,pomorskih brodova, a namijenjena su za prijevoz putnika i/ili tereta na međunarodnim linijama i/ili pružanje drugih usluga uz naknadu'] [...]

[...]

3. U ovom Zakonu [...] gorivo (motorno gorivo) i maziva smatraju se opskrbom. [...]“

Činjenice u glavnom postupku i prethodno pitanje

10 FBK je registriran kao obveznik PDV-a u Litvi.

11 Između 1. listopada 2008. i 31. prosinca 2011., FBK je u litavskim teritorijalnim vodama opskrbljivao gorivom plovila koja plove na otvorenom moru. Gorivo je bilo podrijetlom iz trećih država te je uskladišteno u Litvi prema postupku carinskog skladištenja. U skladu s tim postupkom, naplata PDV-a koji se mora platiti prilikom uvoza tog goriva bila je odgođena sve do njegova puštanja u slobodan promet u Europskoj uniji.

12 Kada bi FBK dobio narudžbu, odgovarajuće gorivo se otpuštalo iz carinskog skladišta, a FBK je obavljao nužne formalnosti. Gorivo bi se zatim prodavalo „franko brod“, to jest bez troška prijevoza, ostalih troškova i povezanih poreza kao i bez osiguranja, a FBK ga je sam punio u spremnike plovila.

13 Međutim, te narudžbe FBK-u nisu uputili brodari plovila izravno, već posrednici s poslovnim nastanom u različitim državama članicama kojima je FBK izdavao račune za prodaju. Ti posrednici djelovali su u vlastito ime i prema FBK-u i prema brodarima – kupujućim od prvonavedenog te prodajućim potonjima. Na raspravi je zastupnik FBK-a objasnio da navedeni posrednici ni u jednom trenutku nisu sami izvršili fizičku isporuku bilo koje količine goriva, s obzirom na to da je njihova uloga u biti bila centralizirati narudžbe i jamčiti naplatu za isporučeno gorivo. Tek kada je gorivo bilo pređeno u spremnike plovila, FBK je bio u stanju odrediti stvarno

isporu?enu koli?inu i na temelju toga izdati odgovaraju?i ra?un.

14 Polaze?i od pretpostavke da je u skladu s litavskim zakonodavstvom koje je prenijelo ?lanak 148. to?ku (a) Direktive 2006/112 predmetna prodaja goriva izuzeta od PDV-a, FBK je na te isporuke goriva primijenio nultu stopu PDV-a.

15 Nakon poreznog nadzora koji se odnosio na razdoblje spomenuto u to?ki 11. ove presude, Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Porezna inspekcija okruga Klaip?da) sastavila je 15. velja?e 2013. izvješ?e u kojem navodi da prema njezinu mišljenju, s obzirom na to da FBK nije izravno prodao predmetno gorivo brodarima, nego posrednicima koji su djelovali u vlastito ime, treba smatrati da su potonji gorivo ponovno prodali navedenim brodarima. Slijedom toga, FBK nije smio primijeniti izuze?e predvi?eno ?lankom 44. stavkom 1. Zakona o PDV-u jer se to izuze?e primjenjuje samo u slu?aju isporuke robe brodarima pomorskih brodova namijenjenih za me?unarodni prijevoz putnika i/ili robe.

16 Odlukom od 26. o?ujka 2013., a na temelju izvješ?a sastavljenog 15. velja?e 2013., Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija ispravila je FBK-ovu prijavu u pogledu primjene nulte stope PDV-a na sporne isporuke goriva na iznos od 37.847.771 litavskih litasa (LTL), što iznosi oko 11 milijuna eura.

17 FBK je 15. travnja 2013. uložio žalbu protiv odluke Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija na Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos.

18 Odlukom od 27. lipnja 2013., Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos odbila je žalbu uz obrazloženje da prema sudskoj praksi Suda koja proizlazi iz presuda Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) i Elmeka (C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563), izuze?e predvi?eno ?lankom 148. to?kom (a) Direktive 2006/112 u pogledu isporuke robe za opskrbu plovila koja plove na otvorenom moru gorivom i namirnicama, a koji je prenesen ?lankom 44. stavkom 1. Zakona o PDV-u, može se primijeniti samo na posljednju fazu komercijalnog lanca predmetne robe, prilikom isporuke brodaru plovila koji ?e je upotrijebiti.

19 FBK je 30. srpnja 2013. protiv navedene odluke podnio tužbu pred Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Komisija za porezne sporove Vlade Republike Litve).

20 Prema shva?anju tog suda postoji sumnja u pogledu toga je li mogu?e primijeniti pravno shva?anje Suda iz presude Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) na situaciju u kojoj, s jedne strane, porezni obveznik predmetnu robu puni u spremnike plovila koja ?e je upotrijebiti i, s druge strane, doista je bio uspostavljen sustav provjera koje su mogle jam?iti da ?e se roba stvarno upotrijebiti za opskrbu plovila koja plove na otvorenom moru gorivom i namirnicama. Naime, u presudi A (C?33/11, EU:C:2012:482), Sud je priznao da se izuze?e u pogledu isporuka zrakoplovima, sada predvi?eno u ?lanku 148. to?ki (f) Direktive 2006/112, može primijeniti na isporuke koje prethode posljednjoj fazi komercijalnog lanca, jer uzimaju?i u obzir osobito vrstu predmetne robe kao i, me?u ostalim, postupke registracije i odobrenja kojima podliježu, to proširenje izuze?a ne ?ini se takvim da bi državama ?lanicama i doti?nim subjektima moglo stvoriti ograni?enja koja bi bila nespojiva s pravilnom i izravnom primjenom izuze?a koja je sada propisana u ?lanku 131. Direktive 2006/112.

21 U tim je okolnostima Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s odlu?ila prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li ?lanak 148. to?ku (a) Direktive 2006/112 tuma?iti na na?in da se njegove odredbe o izuze?u od PDV-a ne primjenjuju samo na opskrbu brodara plovila koji plove na otvorenom moru i

koji tu robu koristi samo za opskrbu plovila namirnicama nego i na opskrbu osoba koje nisu brodar plovila, to jest, nepoznatih posrednika, kada je u trenutku opskrbe unaprijed poznata i propisno dokazana krajnja uporaba robe, a dokazi koji to potvrđuju poreznoj upravi podneseni sukladno zakonskim propisima?“

O prethodnom pitanju

22 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 148. točku (a) Direktive 2006/112 tumačiti na način da se izuzeće predviđeno tom odredbom primjenjuje na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, kada je na dan isporuke unaprijed poznata i propisno dokazana krajnja uporaba robe, a dokazi koji to potvrđuju podneseni su poreznoj upravi sukladno nacionalnim propisima.

23 Valja podsjetiti da članak 148. točka (a) Direktive 2006/112 propisuje da su od PDV-a izuzete isporuke robe za opskrbu gorivom i opskrbu namirnicama plovila koja plove na otvorenom moru i prevoze putnike za naknadu ili se koriste u komercijalne, industrijske ili ribolovne aktivnosti.

24 Na samom početku valja istaknuti da je ta odredba jednako sročena kao i članak 15. točka 4. Šeste direktive koju je Direktiva 2006/112 stavila izvan snage i zamijenila.

25 Slijedom toga, sudska praksa Suda u vezi s člankom 15. točkom 4. Šeste direktive na temelju je relevantna i za tumačenje članka 148. točke (a) Direktive 2006/112.

26 A prema toj sudskoj praksi, opskrba plovila koja plove na otvorenom moru gorivom i namirnicama izuzeta je zato što su takve radnje izjednačene s izvozom (presuda *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262. točka 21.).

27 Slijedom toga, kao što se i izuzeće za izvozne isporuke primjenjuje isključivo na posljednju isporuku robe koju izvozi prodavatelj ili se ona izvozi u njegovo ime, tako se i izuzeće iz članka 148. točke (a) Direktive 2006/112 ne može proširiti na isporuku te robe koja je obavljena u ranijoj fazi komercijalnog lanca (vidjeti u tom smislu presudu *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262. točku 22.).

28 Takav zaključak potkrepljuje uostalom i činjenica da bi proširenje izuzeća na faze koje prethode posljednjoj isporuci robe brodaru koji će ih upotrijebiti za opskrbu gorivom i namirnicama zahtijevalo od država članica da uspostave sustave nadzora i kontrole kako bi bili sigurni u pogledu krajnje uporabe te robe koja je isporučena bez obveze plaćanja poreza. Umjesto pojednostavljenja administracije, ti sustavi bi za države članice i dotične porezne obveznike stvarali ograničenja koja bi bila nespojiva s pravilnom i izravnom primjenom izuzeća, kako je propisano člankom 131. Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262. točku 24.).

29 Slijedom toga, kako bi se ostvarilo izuzeće predviđeno člankom 148. točkom (a) Direktive 2006/112, isporuka robe za opskrbu gorivom i namirnicama mora se izvršiti brodaru plovila koja plove na otvorenom moru koji će ih i upotrijebiti pa prema tome mora uslijediti u posljednjoj fazi komercijalnog lanca za tu robu.

30 Stoga valja ispitati ispunjava li isporuka robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, poput onih u glavnom postupku, pretpostavke koje se navode u prethodnim točkama.

31 U tom pogledu, valja istaknuti da Direktiva 2006/112 ne upotrebljava pojam posrednika koji djeluje u vlastito ime.

32 Slijedom toga, iz članka 14. stavka 2. točke (c) te direktive proizlazi da prijenos robe na temelju ugovora o prodajnoj ili kupovnoj komisiji treba smatrati isporukom robe.

33 Ugovor o komisiji načelno je sporazum kojim se posrednik obvezuje obaviti jedan ili više pravnih poslova u svoje ime, ali za račun treće osobe.

34 Slijedom toga, isporuka robe za opskrbu gorivom i namirnicama koja se izvrši posrednicima koji djeluju u vlastito ime, čak i kada djeluju za račun brodarka plovila koji će je upotrijebiti, mora se za potrebe članka 148. točke (a) Direktive 2006/112 izdvojiti od isporuke koja se vrši brodarima.

35 Stoga se isporuka robe koja se izvrši posredniku koji djeluje u vlastito ime ne događa u posljednjoj fazi komercijalnog lanca za tu robu, s obzirom na to da se smatra da je on ne stječe radi uporabe, nego kako bi je ponovno prodao trećoj osobi.

36 S tim u skladu, isporuka robe koja se izvrši posrednicima koji djeluju u vlastito ime, poput onih u glavnom postupku, načelno se ne može smatrati isporukom poput one o kojoj govori članak 148. točka (a) Direktive 2006/112 pa se na nju onda ne može primijeniti izuzeće predviđeno tom odredbom.

37 Sud je, međutim, dakako u vezi s člankom 15. točkom 6. Šeste direktive, odakle su odredbe gotovo identično preuzete u članku 148. točki (f) Direktive 2006/112, priznao da se izuzeće predviđeno tom odredbom može primijeniti na isporuku zrakoplova subjektu koji sam nije zrakoplovna kompanija aktivna uglavnom u naplatnom međunarodnom zračnom prometu, nego ga stječe zato da se njime isključivo koristi takva kompanija, ali bez prijenosa toj kompaniji vlasničke ovlasti za raspolaganje tim zrakoplovom, ako je takvo korištenje poznato i propisno dokazano. U tom pogledu, Sud je naglasio da, uzimajući u obzir osobito vrstu predmetne robe kao i, među ostalim, postupke registracije i odobrenja kojima podliježe upravljanje zrakoplovom, provjera njegove stvarne uporabe nije takva da bi državama članicama i dotičnim subjektima mogla stvoriti ograničenja koja bi bila nespojiva s pravilnom i izravnom primjenom izuzeća (vidjeti u tom smislu presudu A, C-333/11, EU:C:2012:482. točke 56. i 57.).

38 Sud koji je uputio zahtjev pita se je li ta sudska praksa relevantna za tumačenje članka 148. točke (a) Direktive 2006/112 i može li dovesti do primjene navedene odredbe na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama izvršene u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, kada je na dan isporuke unaprijed poznata i propisno dokazana krajnja uporaba robe, a dokazi koji to potvrđuju podneseni su poreznoj upravi sukladno nacionalnim propisima.

39 U tom pogledu, valja na početku podsjetiti na to da je u točki 53. presude A (C-333/11, EU:C:2012:482) Sud izrijekom istaknuo da kada je riječ o tumačenju odredbe članka 15. točke 6. Šeste direktive, koja jednako glasi kao odredba članka 148. točke (f) Direktive 2006/112, nije bilo mjesta preuzimanju rješenja do kojih se došlo u presudi Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262) u vezi s tumačenjem odredbe članka 15. točke 4. Šeste direktive, koja jednako glasi kao odredba članka 148. točke (a) Direktive 2006/112.

40 Zatim treba istaknuti da, iako je izuze?ima predvi?enima ?lankom 148. to?kama (a) i (f) Direktive 2006/112 zajedni?ko to da im primjena ovisi o budu?oj uporabi predmetne robe, to ne mijenja ?injenicu da je kod predmetne robe, to jest goriva u prvom slu?aju i zrakoplova u drugom slu?aju, rije? o potpuno razli?itim vrstama robe pa se eventualna analogija izme?u dvaju odgovaraju?ih sustava izuze?a nikako sama po sebi ne name?e.

41 Nadalje, izuze?a od PDV-a iz ?lanka 148. Direktive 2006/112 autonomni su pojmovi prava Unije koji se stoga moraju ujedna?eno tuma?iti i primjenjivati u cijeloj Uniji (vidjeti u tom smislu presudu *Unterpertinger*, C?212/01, EU:C:2003:62, to?ku 34.).

42 U presudi A (C?33/11, EU:C:2012:482), Sud se stoga radi dono?enja zaklju?ka prema kojem se predmetno izuze?e moglo primijeniti na isporuku zrakoplova u uvjetima navedenim u to?ki 37. ove presude, oslonio, me?u ostalim, na postojanje pravila o registraciji i odobrenju letova koja postoje u svim dr?avama ?lanicama, osobito s obzirom na to da su sve te dr?ave ?lanice stranke Konvencije o me?unarodnom civilnom zrakoplovstvu koja se spominje u to?ki 3. ove presude.

43 Me?utim, nije utvr?eno da u svim dr?avama ?lanicama postoje zajedni?ka pravila ili postupci odobrenja koja mogu jam?iti stvarnu uporabu robe za opskrbu plovila koja plove na otvorenom moru gorivom i namirnicama.

44 Slijedom toga, ujedna?ena primjena ?lanka 148. to?ke (a) Direktive 2006/112 ne bi se mogla jam?iti bez ugro?avanja cilja pojednostavljenja administracije, kako se navodi u to?ki 28. ove presude, kada bi se tu odredbu trebalo tuma?iti na na?in da se primjenjuje na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist gospodarskih subjekata koji nisu brodari plovila koja plove na otvorenom moru, ali koji tu robu stje?u za isklju?ivu uporabu takvih brodara, i to bez obzira na to ?to je ta uporaba poznata i propisno dokazana, a dokazi koji to potvr?uju podneseni su poreznoj upravi sukladno nacionalnim propisima.

45 Zato, premda su neke dr?ave, poput Republike Litve kako se ?ini, uspostavile postupke kojima je cilj jam?iti stvarnu uporabu robe za opskrbu plovila koja plove na otvorenom moru gorivom i namirnicama, ne mo?e se smatrati da je sudska praksa opisana u to?ki 37. ove presude relevantna za tuma?enje ?lanka 148. to?ke (a) Direktive 2006/112.

46 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da se izuze?e predvi?eno ?lankom 148. to?kom (a) Direktive 2006/112 na?elno ne primjenjuje na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, bez obzira na to ?to je na dan isporuke unaprijed poznata i propisno dokazana krajnja uporaba robe, a dokazi koji to potvr?uju podneseni su poreznoj upravi sukladno nacionalnim propisima.

47 Stoga, iz spisa kojim Sud raspola?e kao i iz obja?njenja koja je pru?io FBK-ov zastupnik na raspravi proizlazi da je u glavnom postupku FBK sam punio gorivo u spremnike brodova kojima je to gorivo bilo namijenjeno. Zatim bi FBK izdavao odgovaraju?i ra?un posrednicima koji su djelovali u vlastito ime, s obzirom na to da je tek nakon pretakanja bilo mogu?e utvrditi to?nu koli?inu goriva koje je isporu?eno.

48 U tim okolnostima, nije isklju?eno da do prijenosa vlasništva na gorivu u korist posrednika dolazi tek nakon pretakanja. Ako je doista tako, a sud koji je uputio zahtjev to treba i provjeriti, valja istaknuti da je do takvog prijenosa vlasništva do?lo najranije u istom trenutku u kojem su brodari postali ovla?teni fakti?no raspolagati tom robom kao da su njezini vlasnici.

49 Naime, kako je nezavisna odvjetnica istaknula u to?kama 42. do 44. svojeg mi?ljenja, od

trenutka kada je gorivo preto?eno u spremnike plovila, uobi?ajeno se smatra da je brodar ovlašten njime raspolagati kao da je njegov vlasnik.

50 Slijedom toga, valja utvrditi da u tim okolnostima, iako je u skladu s postupcima predvi?enim nacionalnim pravom vlasništvo na gorivu formalno preneseno na posrednike za koje se smatra da su djelovali u vlastito ime, ti posrednici nisu mogli ni u jednom trenutku raspolagati isporu?enim koli?inama, s obzirom na to da su ovlast za raspolaganje stekli brodari plovila odmah nakon što je FBK nato?io gorivo.

51 Me?utim, da bi se neka transakcija mogla kvalificirati kao isporuka robe nekoj osobi u smislu ?lanka 14. stavka 1. Direktive 2006/112, nužno je da navedena transakcija dovodi do toga da ta osoba stekne ovlast za fakti?no raspolaganje kao da je njezin vlasnik. Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, pojam „isporuka robe“ iz navedene odredbe ne odnosi se na prijenos vlasništva u oblicima koji su predvi?eni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhva?a sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna stranka ovlaš?uje drugu stranku da njome fakti?no raspolaze kao da je vlasnik te imovine (presuda Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486. to?ka 33. i navedena sudska praksa).

52 Stoga, u situaciji spomenutoj u to?ki 48. ove presude, transakcije koje izvrši gospodarski subjekt poput FBK-a ne mogu se kvalificirati kao isporuke posrednicima koji djeluju u vlastito ime, nego ih se treba smatrati isporukama koje su izravno izvršene brodarima plovila koje na temelju toga mogu biti izuzete u skladu s ?lankom 148. to?kom (a) Direktive 2006/112.

53 Uzimaju?i u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti trako da ?lanak 148. to?ku (a) Direktive 2006/112 treba tuma?iti na na?in da se izuze?e predvi?eno tom odredbom na?elno ne primjenjuje na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, bez obzira na to što je na dan isporuke unaprijed poznata i propisno dokazana krajnja uporaba robe, a dokazi koji to potvr?uju podneseni su poreznoj upravi sukladno nacionalnim propisima. Me?utim, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, navedeno izuze?e može se primijeniti ako je do prijenosa vlasništva predmetne robe na navedene posrednike, u jednom od oblika propisanih mjerodavnim nacionalnim pravom, došlo najranije u istom trenutku u kojem su brodari plovila koja plove na otvorenom moru postali ovlašteni fakti?no raspolagati tom robom kao da su njezini vlasnici, što je sud koji je uputio zahtjev dužan provjeriti.

Troškovi

54 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (?etvrto vije?e) odlu?uje:

Članak 148. točka (a) Direktive 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se izuzeće predviđeno tom odredbom na temelju ne primjenjuje na isporuke robe za opskrbu gorivom i namirnicama u korist posrednika koji djeluju u vlastito ime, bez obzira na to što je na dan isporuke unaprijed poznata i propisno dokazana krajnja uporaba robe, a dokazi koji to potvrđuju podneseni su poreznoj upravi sukladno nacionalnim propisima. Međutim, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, navedeno izuzeće može se primijeniti ako je do prijenosa vlasništva predmetne robe na navedene posrednike, u jednom od oblika propisanih mjerodavnim nacionalnim pravom, došlo najranije u istom trenutku u kojem su brodari plovila koja plove na otvorenom moru postali ovlašteni faktično raspolagati tom robom kao da su njezini vlasnici, što je sud koji je uputio zahtjev dužan provjeriti.

Potpisi

*Jezik postupka: litavski