

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. rugsėjo 3 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinasis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 148 straipsnio a punktas – Prekių tiekimas – Sąvoka – Neapmokestinimas – Prekių, skirtų navigacijoje atviroje jūroje naudojamiems laivams aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimas – Tiekimas neatsiskleidusiam tarpininkui“

Byloje C-526/13

dėl Mokestinio ginčo komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lietuva) 2013 m. rugsėjo 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. spalio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „Fast Bunkering Klaipėda“

prieš

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai K. Jürimäe, J. Malenovský (pranešėjas), M. Safjan ir A. Prechal,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. gruodžio 4 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- UAB „Fast Bunkering Klaipėda“, atstovaujamos I. Misiūno,
- Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos D. Kriaučiūno, R. Krasuckaitės ir D. Stepanienės,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocati dello Stato* C. Colelli ir A. Collabолletta,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir A. Steiblytės,

susipažinęs su 2015 m. kovo 5 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 148 straipsnio a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant UAB „Fast Bunkering Klaipėda“ (toliau – FBK) ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ginčą dėl kuro tiekimo neatsiskleidusiems tarpininkams statuso pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

3 1944 m. gruodžio 7 d. Vaikagoje (Jungtinės Valstijos) pasirašyta Tarptautinės civilinės aviacijos konvencija yra ratifikuota visų Europos Sąjungos valstybių narių, tačiau pati Europos Sąjunga nėra šios konvencijos šalis. Šioje konvencijoje, be kita ko, numatytos orlaivių registracijos ir skrydžių leidimų taisyklės.

Sąjungos teisė

4 Direktyva 2006/112 nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikino ir pakeitė 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva).

5 Direktyvos 2006/112 14 straipsnyje numatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

<...>“

6 Šios direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas <...> tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą [teisingą ir paprastą] neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią [visiems] galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

7 Direktyvos 2006/112 146 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos:

a) prekių tiekimas [tiekiamos prekės], kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu;

<...>“

8 Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkto tekstas atitinka Šeštosios direktyvos 15

straipsnio 4 punkto nuostatas. Šiame 148 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos:

a) tiekiamos prekės, skirtos kuru ir atsargomis aprūpinti laivus, naudojamus navigacijoje atviroje jūroje ir gabenantius keleivius už atlygą arba naudojamus komercinės, gamybinės ar žvejybinės veiklos tikslais <...>

<...>

e) tiekiamos prekės, skirtos kuru ir atsargomis aprūpinti orlaivius, kuriuos naudoja oro transporto įmonės, už atlygą gabenantios daugiausia tarptautiniais maršrutais;

f) tiekiami, modifikuojami, remontuojami, prižiūrimi, naudojami užsakomiesiems skrydžiams ir nuomojami e punkte nurodyti orlaiviai, taip pat tiekama, nuomojama, remontuojama ir prižiūrima juose įmontuota ar naudojama įranga;

<...>“

Lietuvos teisė

9 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (Žin., 2002, Nr. 35/1271), iš dalies pakeisto 2005 m. birželio 21 d. įstatymu Nr. X-261 (Žin., 2005, Nr. 81/2944, toliau – PVM įstatymas), 44 straipsnyje numatyta:

„1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai jos tiekiamos kaip atsargos šio įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytus laivus, [būtent „jūrų laivus, skirtus keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygą teikti“] <...>

<...>

3. Šiame įstatyme atsargomis laikom[i] <...> degalai (variklių kuras) ir tepalai. <...>“

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

10 FBK yra Lietuvoje registruota PVM mokėtoja.

11 Nuo 2008 m. spalio 1 d. iki 2011 m. gruodžio 31 d. FBK Lietuvos teritoriniuose vandenyse aprūpino kuro atsargomis navigacijoje atviroje jūroje naudojamus laivus. Nagrinėjamas kuras bėdavo įsigyjamas trečiuosiose valstybėse ir sandėliuojamas Lietuvoje taikant muitinio sandėliavimo procedūrą. Pagal šią procedūrą už šio kuro importą mokėtino PVM mokėjimas buvo atidėtas, kol kuras nebuvo išleistas į laisvą apyvartą Europos Sąjungoje.

12 Kai FBK gaudavo užsakymą, atitinkamas kuras bėdavo išgabenamamas iš muitinės sandėlio ir FBK atlikdavo būtinus formalumus. Paskui kuras bėdavo parduodamas FOB sąlygomis, t. y. be gabavimo išlaidų ir kitų su juo susijusių išlaidų bei mokesčių, o pati FBK jį supildavo į laivo bakus.

13 Tačiau užsakymus FBK pateikdavo ne laivų valdytojai, bet įvairiose valstybėse narėse įsisteigę tarpininkai; jiems FBK išrašydavo pardavimo sąskaitas faktūras. Tiek pirkdami iš FBK, tiek parduodami laivų valdytojams, šie veikė kaip neatsiskleidę tarpininkai. Per teismo posėdį FBK atstovas paaiškino, kad šie tarpininkai niekada fiziškai nedalyvavo tiekiant kurą, jį vaidmuo iš esmės buvo centralizuoti užsakymus ir užtikrinti, kad būtų sumokėta už patiektą kurą. Tik supylus

kur? ? laivo bakus, FBK gal?davo nustatyti real? pristatyt? kiek? ir išrašyti atitinkam? s?skait? fakt?r?.

14 Remdamasi principu, kad nagrin?jamo kuro pardavimas buvo neapmokestinamas PVM pagal Lietuvos teis?s aktus, kuriais perkeltas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punktas, FBK šiems kuro tiekimams taik? 0 % PVM tarif?.

15 Po mokestinio patikrinimo, susijusio su šio sprendimo 11 punkte nurodytu laikotarpiu, Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija 2013 m. vasario 15 d. suraš? patikrinimo akt? ir jame nurod?, kad nagrin?jam? kur? FBK pardav? ne tiesiogiai laiv? valdytojams, bet neatsiskleidusiems tarpininkams, tod?l turi b?ti laikoma, kad jie perpardav? kur? šiems valdytojams. Tod?l FBK negal?jo taikyti PVM ?statymo 44 straipsnio 1 dalyje numatyto neapmokestinimo, nes šis neapmokestinimas taikomas tik tiekiant prekes j?r? laiv?, skirt? keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais, valdytojams.

16 2013 m. kovo 26 d. sprendimu Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija, remdamasi 2013 m. vasario 15 d. patikrinimo aktu, kiek tai susij? su 0 % PVM tarifo taikymu gin?ijamam kuro tiekimui, papildomai apskai?iavo 37 847 771 lit? (LTL), t. y. apie 11 milijon? eur?.

17 2013 m. balandžio 15 d. FBK pateik? skund? d?l Klaip?dos apskrities valstybin?s mokes?i? inspekcijos sprendimo Valstybinei mokes?i? inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos.

18 2013 m. birželio 27 d. sprendimu Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos atmet? š? skund?, nes pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, suformuot? sprendimuose *Velker International Oil Company* (C?185/89, EU:C:1990:262) ir *Elmeka* (C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563), Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte, kuris perkeltas PVM ?statymo 44 straipsnio 1 punktu, numatytas preki?, skirt? navigacijoje atviroje j?roje naudojamiems laivams apr?pinti kuru ir atsargomis, tiekimo neapmokestinimas gali b?ti taikomas tik paskutiniame nagrin?jam? preki? pardavimo grandin?s etape, kai jos tiekiamos laiv? valdytojui, kuris jas naudos.

19 2013 m. liepos 30 d. FBK pateik? skund? d?l šio sprendimo Mokestin? gin?? komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s.

20 Ši institucija nusprend?, kad kyla abejon? d?l to, ar ?manoma taikyti Teisingumo Teismo argumentus, pateiktus Sprendime *Velker International Oil Company* (C?185/89, EU:C:1990:262), esant situacijai, kai, viena vertus, nagrin?jamas prekes apmokestinamasis asmuo supila ? laiv? bakus, kur jos bus naudojamos, ir, kita vertus, faktiškai buvo vykdoma pakankama kontrol?, leidžianti užtikrinti real? panaudojim? preki?, skirt? navigacijoje atviroje j?roje naudojamiems laivams apr?pinti kuru ir atsargomis. Iš ties?, Sprendime A (C?33/11, EU:C:2012:482) Teisingumo Teismas sutiko, kad dabartiniame Direktyvos 2006/112 148 straipsnio f punkte numatytas orlaiv? tiekimo neapmokestinimas gali b?ti taikomas ankstesniam tiekimui nei pardavimo grandin?s paskutinis etapas d?l to, kad, atsižvelgiant ? aptariamo turto r?š? ir, be kita ko, ? ?registravimo ir leidim?, kurie b?tini norint j? eksploatuoti, sistem?, neatrodo, kad d?l šio neapmokestinimo išpl?timo valstyb?ms ir atitinkamiems ?kio subjektams atsirast? apribojim?, nesuderinam? su teisingu ir paprastu neapmokestinimo taikymu, numatytu dabartiniame Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje.

21 Tokiomis aplinkyb?mis Mokestin? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkto nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad šio

punkto nuostatos dėl neapmokestinimo PVM yra taikomos ne tik tiekimams laivo, naudojamo navigacijoje atviroje jūroje, valdytojui, kuris sunaudoja šias prekes kaip laivo atsargas, bet ir tiekimams ne laivo valdytojui, t. y. neatsiskleidusiems tarpininkams, kai tiekimo momentu iš anksto žinoma ir tinkamai nustatyta galutinė prekė paskirtis, ir mokesčiai administratoriui pagal teisės aktų reikalavimus pateikiami tai patvirtinantys rodymai.“

Dėl prejudicinio klausimo

22 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punktą turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas prekėms, skirtą aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimui neatsiskleidusiems tarpininkams, kai tiekimo momentu žinoma ir tinkamai nustatyta galutinė prekė paskirtis, ir mokesčiai administratoriui pagal nacionalinės teisės aktų reikalavimus pateikiama tai patvirtinančių rodymų.

23 Primintina, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte numatyta, jog PVM neapmokestinamos tiekiamos prekės, skirtos laivams, naudojamiems navigacijoje atviroje jūroje ir gabenantiems keleivius už atlygą arba naudojamiems komercinės, gamybinės ar žvejybinės veiklos tikslais, aprūpinti kuru ir atsargomis.

24 Pirmiausia reikia priminti, kad ši nuostata suformuluota taip pat kaip Šeštosios direktyvos, kurią Direktyva 2006/112 panaikino ir pakeitė, 15 straipsnio 4 punktą.

25 Todėl Teisingumo Teismo praktika, susijusi su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 punktu, iš esmės yra svarbi aiškinant Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punktą.

26 Pagal šio teismo praktiką laivų, naudojamų navigacijoje atviroje jūroje, aprūpinimas kuru ir atsargomis neapmokestinamas, nes tokios operacijos prilyginamos eksportui (Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 21 punktą).

27 Taigi, kadangi eksportui numatytas neapmokestinimas taikomas tik galutiniam prekėms, kurias eksportuoja pardavėjas arba kurios eksportuojamos jo vardu, tiekimui, Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte nustatytas neapmokestinimas negali būti taikomas šiai prekei tiekimui, kuris buvo vykdytas ankstesniame pardavimo grandinės etape (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 22 punktą).

28 Šis išvadą patvirtina aplinkybė, kad neapmokestinimo išplėtimas, taikomas ankstesniais etapais nei galutinis prekėms tiekimas laivų valdytojui, kuris jas naudos kuru ir atsargomis aprūpindamas laivus, reikalauja, kad valstybės narės įgyvendintų kontrolės ir priežiūros sistemas, siekdamos įsitikinti galutine šia preke, tiekta neapmokestinant, paskirtimi. Šios sistemos visiškai nesupaprastintų administravimo, o tik sukurtų atitinkamoms valstybėms ir apmokestinamiesiems asmenims apribojimų, nesuderinamų su teisingu ir paprastu neapmokestinimo taikymu, numatytu Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 24 punktą).

29 Iš to matyti, kad, norint pasinaudoti Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte numatytu neapmokestinimu, prekėms, skirtą navigacijoje atviroje jūroje naudojamiems laivams aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimas turi būti atliktas valdytojui, kuris jas panaudos, todėl tiekimas turi būti atliktas galutiniame šiai prekei pardavimo grandinės etape.

30 Todėl reikia išnagrinėti, ar prekė, skirta laivams aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimas neatsiskleidusiems tarpininkams, kaip yra pagrindinėje byloje, atitinka ankstesniuose punktuose nurodytas sąlygas.

31 Šiuo klausimu primintina, kad Direktyvoje 2006/112 nevartojama neatsiskleidusio tarpininko sąvoka.

32 Tačiau iš šios direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punkto matyti, kad prekė tiekimu laikomas prekė perdavimas pagal sutartį, kurioje numatyta, kad perkant arba parduodant mokamas komisinis atlyginimas.

33 Sutartis, kurioje numatytas komisinis atlyginimas, iš esmės yra susitarimas, kuriuo tarpininkas įsipareigoja savo vardu, bet trečiojo asmens sąskaita vykdyti vieną ar kelis juridinius sandorius.

34 Todėl prekė, skirta aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimas neatsiskleidusiems tarpininkams, net jei jie veikia laivų valdytojų, kurie naudos prekes, sąskaita, Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkto tikslais turi būti atskirtas nuo tiekimo šiems valdytojams.

35 Taigi, prekė tiekimas neatsiskleidusiam tarpininkui nevyksta paskutiniame šių prekių pardavimo grandinės etape, nes laikoma, jog jis prekė įsigyja ne naudoti, o perparduoti tretiesiems asmenims.

36 Iš to matyti, kad prekė, skirta laivams aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimas neatsiskleidusiems tarpininkams, kaip yra pagrindinėje byloje, iš principo negali būti laikomas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte numatyto tiekimu ir todėl jam negali būti taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas.

37 Dėl Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkto, kurio nuostatos beveik identišškai pakartotos Direktyvos 2006/112 148 straipsnio f punkte, Teisingumo Teismas vis dėlto pripažino, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas gali būti taikomas orlaivio tiekimui kiekvienam subjektui, kuris pats nėra oro linijų bendrovė, už atlygą gabenanti daugiausia tarptautiniais maršrutais, tačiau kuris įsigyja šį orlaivį, kad jį išimtinai naudotų tokia bendrovė, bet šiai bendrovei neperduodamos teisės disponuoti orlaiviu kaip savininkei, kai toks naudojimas yra žinomas ir tinkamai nustatytas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas, be kita ko, pažymėjo, kad, atsižvelgiant į aptariamo turto rūšį ir visų pirma į registravimo ir leidimų, kurie būtini norint jį naudoti, sistemą, patikrinimą, ar tokia bendrovė šį orlaivį faktiškai naudoja, valstybės ir atitinkamiems kiekvienam subjektams nesukuria apribojimų, nesuderinamų su teisingu ir paprastu neapmokestinimo taikymu (šiuo klausimu žr. Sprendimo A, C-33/11, EU:C:2012:482, 56 ir 57 punktus).

38 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar ši teismo praktika yra reikšminga aiškinant Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punktą ir ar ji gali būti taikoma prekė, skirta aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimui neatsiskleidusiems tarpininkams, kai tiekimo momentu iš anksto žinoma ir tinkamai nustatyta galutinė prekė paskirtis, ir mokesčių administratoriui pagal nacionalinės teisės aktų reikalavimus pateikiama tai patvirtinančių rodymų.

39 Šiuo klausimu pirmiausia primintina, kad Sprendimo A (C-33/11, EU:C:2012:482) 53 punkte Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad, kiek tai susiję su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 punkto, kurio tekstas identiškas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio f punkto tekstui, aiškinimu, nereikėjo perkelti Sprendime *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) padarytą išvadą dėl Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 punkto, kurio tekstas identiškas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punktui.

40 Toliau primintina, kad nors Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a ir f punktuose numatytus neapmokestinimo atvejus sieja tai, kad neapmokestinimo taikymas priklauso nuo atitinkamų prekių panaudojimo, ne mažiau svarbu tai, kad numatytos prekės, t. y. kuras pirmuoju atveju ir orlaivis antruoju, yra visiškai skirtingo pobūdžio, todėl joms taikomos neapmokestinimo schemos nėra analogiškos.

41 Be to, Direktyvos 2006/112 148 straipsnyje numatyti neapmokestinimo PVM atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės savykos, kurios dėl to turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai visoje Sąjungoje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Unterpertinger*, C-212/01, EU:C:2003:625, 34 punktą).

42 Sprendime A (C-33/11, EU:C:2012:482) Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad nagrinėjamas neapmokestinimas gali būti taikomas orlaivio tiekimui šio sprendimo 37 punkte nurodytomis sąlygomis, remdamasis, be kita ko, registracijos ir skrydžių leidimų taisyklėmis, egzistuojančiomis visose valstybėse narėse dėl to, kad visos šios valstybės yra Tarptautinės civilinės aviacijos konvencijos, minėtos šio sprendimo 3 punkte, šalys.

43 Tačiau nėra nustatyta, kad visose valstybėse narėse egzistuoja bendros leidimų taisyklių ar sistemos, leidžiančios užtikrinti prekių, skirtų aprūpinti kuru ir atsargomis, faktinį panaudojimą navigacijoje atviroje jūroje naudojamuose laivuose.

44 Iš to matyti, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkto vienodo taikymo nebūtų galima užtikrinti, kartu nepamynus supaprastinto administravimo tikslo, nurodyto šio sprendimo 28 punkte, jei ši nuostata turėtų būti aiškinama taip, kad ji taikoma prekių tiekimui fizio subjektams, kurie nėra laivai, naudojamų navigacijoje atviroje jūroje, valdytojai, bet jas pasigyja, kad juos išimtinai naudotų šie valdytojai, net jei žinoma ir tinkamai nustatyta ši prekių paskirtis, ir mokesčių administratoriui pagal nacionalinės teisės aktų reikalavimus pateikiama tai patvirtinančių rodymų.

45 Todėl, nors kai kurios valstybės, kaip, atrodo, ir Lietuvos Respublika, individualiai nustatė sistemas, leidžiančias užtikrinti prekių, skirtų aprūpinti kuru ir atsargomis, faktinį panaudojimą navigacijoje atviroje jūroje naudojamuose laivuose, šio sprendimo 37 punkte nurodyta teismo praktika neturėtų būti laikoma reikšminga aiškinant Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punktą.

46 Iš to, kas minėta, matyti, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas iš principo netaikomas tiekimui neatsiskleidusiems tarpininkams, net jeigu tiekimu momentu iš anksto žinoma ir tinkamai nustatyta galutinė prekių paskirtis, ir mokesčių administratoriui pagal nacionalinės teisės aktų reikalavimus pateikiama tai patvirtinančių rodymų.

47 Tačiau iš Teisingumo Teismo turimos medžiagos ir FBK atstovų per posėdį pateiktą paaiškinimą matyti, kad pagrindinėje byloje FBK pati supildavo kurio laivai, kuriems kuras skirtas, bakus. Tada ji išrašydavo atitinkamą sąskaitą faktūrą neatsiskleidusiems tarpininkams, turint omenyje, kad taip patiekto kuro kiekis buvo galima tiksliai nustatyti tik jų supylus.

48 Šiomis aplinkybėmis negalima atmesti galimybės, kad nuosavybės teisės kurą perdavimas šiems tarpininkams vyksta tik jų supylus. Jei taip yra, o tai turi patikrinti prašymą priimti

prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, pažymėtina, kad toks nuosavybės teisės perdavimas vyksta anksčiausiai tuo pačiu momentu, kai laivo valdytojai įgyja teisę realiai disponuoti kuru kaip jo savininkai.

49 Iš tiesų, kaip teigė generalinis advokatas išvados 42–44 punktuose, nuo kuro supylimo į laivo bakus momento paprastai laikoma, kad laivo valdytojas turi teisę realiai disponuoti kuru kaip jo savininkas.

50 Todėl reikia konstatuoti, kad tokiais aplinkybėmis, nors pagal taikytinos nacionalinės teisės reikalavimus nuosavybės teisė negalų formaliai buvo perduota tarpininkams, kurie, kaip preziumuojama, buvo neatsiskleidę tarpininkai, šie tarpininkai niekada negalėjo disponuoti patiektais kiekiais, o disponavimo kuru teisė priklausė laivą valdytojams nuo tada, kai FBK supildavo kurą.

51 Kad sandoris būtų laikomas prekės tiekimu asmeniui, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų šiam asmeniui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui. Iš tiesų, pagal nusistovėjusį teismo praktiką „prekės tiekimas“ sako, tvirtinta šioje nuostatoje, reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

52 Iš to matyti, kad, esant šio sprendimo 48 punkte nurodytai prielaidai, kiekio subjekto, kaip antai FBK, atlikti sandoriai turi būti laikomi ne prekės tiekimais neatsiskleidusiam tarpininkui, o tiekimais tiesiogiai laivo valdytojams, kuriems gali būti taikomas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas.

53 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas iš esmės netaikomas prekėms, skirtoms aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimui neatsiskleidusiems tarpininkams, net kai tiekimu momentu iš anksto žinoma ir tinkamai nustatyta galutinė prekės paskirtis, ir mokesčių administratoriui pagal nacionalinės teisės aktų reikalavimus pateikiama tai patvirtinančių rodymų. Tačiau tokiais kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis šis neapmokestinimas gali būti taikomas, jeigu nuosavybės teisės atitinkamas prekes perdavimas šiems tarpininkams vyksta anksčiausiai tuo pačiu momentu, kai navigacijoje atviroje jūroje naudojamą laivą valdytojai realiai įgyja teisę disponuoti šiomis prekėmis kaip jų savininkai, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą 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:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 148 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas iš esmės netaikomas prekėms, skirtoms aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimui neatsiskleidusiems tarpininkams, net kai tiekimu momentu iš anksto žinoma ir tinkamai nustatyta galutinė prekės paskirtis, ir mokesčių administratoriui pagal nacionalinės teisės aktų reikalavimus pateikiama tai patvirtinančių rodymų. Tačiau tokiais kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis šis neapmokestinimas gali būti taikomas, jeigu nuosavybės teisės atitinkamas prekes perdavimas šiems tarpininkams vyksta

anksčiausiai tuo pačiu momentu, kai navigacijoje atviroje jūroje naudojamą laivą valdytojai realiai įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip jų savininkai, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: lietuvių.