

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2015 m. kovo 5 d.(1)

Byla C-526/13

UAB „Fast Bunkering Klaipėda“

prieš

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Mokestinio ginčo komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lietuva) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Prekių, skirtų navigacijoje atviroje jūroje naudojamiems laivams aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekimo neapmokestinimas – Taikymas atsargų tiekimui, kuris vykdomas neatsiskleidusiems tarpininkams – Žinoma ir tinkamai nustatyta prekė galutinai paskirtis, atsižvelgiant į mokesčių administratoriui prieš tiekimą pateiktus patvirtinamuosius rodymus“

1. Pagal PVM direktyvos(2) 148 straipsnį reikalaujama, kad valstybės narės, be kita ko, neapmokestintų PVM tiekiamą prekių, skirtą tam tikriems laivams, naudojamiems navigacijoje atviroje jūroje, kuru ir atsargomis aprūpinti. Mokestinio ginčo komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokestinio ginčo komisija)(3) nagrinėjamas ginčas susijęs su kuro atsargų tiekimo sandoriais, dėl kurių suskaitos faktūros išrašytos ne tiesiogiai tokių laivų valdytojams, bet tarpininkams, nors galutinai kuro paskirtis yra nustatyta iš anksto ir kuras tiesiogiai pristatomas atitinkamus laivus. Mokestinio ginčo komisija nori sužinoti, ar tokiu atveju taikomas neapmokestinimas.

PVM direktyva

2. Remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktu, PVM apmokestinamas prekės teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

3. 14 straipsnio 1 dalyje toks prekės teikimas apibrėžtas kaip „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Pagal 14 straipsnio 2 dalies c punktą prekės tiekimu taip pat laikomas „prekės perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant mokamas komisinis atlyginimas“(4).

4. PVM direktyvos 148 straipsnyje, kuris yra skyriuje „Neapmokestinimas PVM, susijęs su tarptautiniu transportu“, visų pirma nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandorai, pagal kuriuos:

a) tiekiamos prekės, skirtos kuru ir atsargomis aprūpinti laivus, naudojamus navigacijoje atviroje jūroje <...>;

<...>

c) tiekiami, modifikuojami, remontuojami, prižiūrimi, naudojami užsakoviesiems reisams ir nuomojami a punkte nurodyti jūrų laivai, taip pat tiekama, nuomojama, remontuojama ir prižiūrima juose įmontuota ar naudojama įranga, įskaitant žvejybos įrangą;

d) teikiamos c punkte nenurodytos paslaugos, skirtos a punkte nurodytų laivų ar jais gabenamų krovinių tiesioginiams reikmėms tenkinti;

<...>“

5. Pagal 131 straipsnį šie neapmokestinimo atvejai turi būti taikomi laikantis sąlygų, kurias valstybės narės turi nustatyti siekdamos užtikrinti jį „tinkamą ir sąžiningą taikymą“ ir „užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams“.

6. PVM direktyvos 148 straipsnio a punktas yra tiesioginis Šeštosios direktyvos(5) 15 straipsnio 4 dalies atitikmuo, o Sprendime *Velker*(6) Teisingumo Teismas išaiškino, kad ši nuostata taikoma tik prekių tiekimui laivo valdytojui, kuris jas naudos laivui aprūpinti kuru ir atsargomis, bet ne prekių tiekimui ankstesniame pirkimo grandinės etape. Taip buvo aiškinama visų pirma todėl, kad, taikant neapmokestinimą ankstesniuose nei galutinis prekių patiekimas laivo valdytojui etapuose, valstybės narės privalėtų nustatyti priežiūros ir kontrolės sistemas, siekdamos užtikrinti galutinį tiekimą prekių, kurioms netaikomas PVM, paskirtį.

7. PVM direktyvos 148 straipsnio e, f ir g punktuose tvirtintos nuostatos yra panašios atitinkamai a, c ir d punktų nuostatas, pagal kurias PVM neapmokestinamas prekių, skirtų kuru ir atsargomis aprūpinti orlaiviams, kuriuos naudoja oro transporto įmonės, už atlygą gabenamųjų daugiausia tarptautiniais maršrutais, tiekimas. Šios nuostatos arba ankstesnės Šeštosios direktyvos nuostatos išaiškintos Teisingumo Teismo praktikoje, kuri taip pat gali būti susijusi su 148 straipsnio a punktu(7).

Lietuvos Respublikos teisės aktai

8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 44 straipsnyje, be kita ko, nurodyta:

„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 laikomi <...> degalai (variklių kuras) ir tepalai. <...>“

9. Vairiose taisyklėse, reglamentuojančiose laivų ir orlaivų aprėpinimą kuru ir atsargomis, nustatyta nemažai griežtų administracinių reikalavimų, kuriais, be kita ko, sudaromos sąlygos visiškai atsekti visus kuro tiekimus laivams, visų pirma, tais atvejais, kai kuras tiekiamas iš muitinės sandėlių, kontroliuojant ir prižiūrint muitinės staigoms.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudicinis klausimas

10. UAB „Fast Bunkering Klaipėda“ (toliau – FBK) yra Lietuvoje registruota PVM mokėtoja. Su kompetentingu mokesčių administratoriumi ji ginčijasi dėl 2008–2011 m. laivams, naudojamiems navigacijoje atviroje jūroje, pristatytų kuro atsargų.

11. Kuro buvo sigyjama ne Europos Sąjungoje ir jis buvo saugomas Lietuvoje taikant muitinio sandėliavimo procedūrą, t. y. mokėtinas už importą PVM dar nebuvo sumokėtas. FBK gaudavo užsakymų konkrečius laivus, naudojamus navigacijoje atviroje jūroje, pristatyti kurį; šį kurį ji parduodavo *FOB Klaipėda* (franko laivo denis) sąlygomis ir pati pristatydavo laivų degalų bakus pagal reeksporto muitinės procedūrą.

12. Tačiau užsakymus tiesiogiai pateikdavo ne laivų savininkai ar valdytojai, bet vairiose valstybėse narėse sistėig tarpininkai. FBK pardavimo sąskaitas faktūras išrašydavo tarpininkams, o ne laivų savininkams ar valdytojams. Sudarydami sandorius su FBK ir laivų savininkais ar valdytojais (pirkdami kurį iš FBK ir parduodami jį laivų savininkams ar valdytojams), tarpininkai veik savo vardu, tačiau patys niekada asmeniškai nedalyvaudavo pagal kurį nors užsakymą pristatant kurį. Remdamasi PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalimi, FBK tarpininkams išrašytose sąskaitose faktūrose taikė 0 % tarifą.

13. Iš esmės remdamasis Teisingumo Teismo sprendimais *Velker* ir *Elmeka*, mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad nagrinėjamas prekių tiekimas tarpininkams reiškia, kad jos „buvo tiekiamos ankstesniame pirkimo grandinės etape“, todėl negalėjo būti neapmokestintas PVM.

14. Dabar ginčą nagrinėja Mokestinė ginčų komisija, kuriai kyla tam tikrų abejonių dėl sprendimuose *Velker* ir *Elmeka* nurodytų motyvų taikymo tokioje situacijoje, kai faktiškai kurį atitinkamiems laivams tiesiogiai pristatė FBK ir faktiškai galiojo tinkamos kontrolės priemonės siekiant užtikrinti nustatyti galutinį kuro paskirtį. Mokestinė ginčų komisija taip pat nurodo, kad Sprendime A(8) Teisingumo Teismas aiškiai laikėsi ne tokio griežto požiūrio į orlaivio tiekimą, be to, minėtame sprendime Teisingumo Teismui neatrodė, kad dėl reikalavimo žinoti ir nustatyti orlaivio naudojimo paskirtį jo sigijimo momentu ir vėliau patikrinti, kaip jis faktiškai naudojamas, galėjo atsirasti apribojimų, nesuderinamų su teisingu ir sąžiningu neapmokestinimo taikymu.

15. Todėl Mokestinė ginčų komisija klausia:

„Ar [PVM direktyvos] 148 straipsnio a punkto nuostatos turi būti 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 prekių paskirtis, ir mokesčių administratoriui pagal teisės aktų reikalavimus pateikiami tai patvirtinantys rodymai?“

16. Rašytines pastabas pateikė FBK, Italijos, Lietuvos vyriausybės ir Europos Komisija. 2014 m. gruodžio 4 d. surengtame posėdyje FBK, Lietuvos vyriausybė ir Europos Komisija pateikė žodines pastabas.

Vertinimas

Įvadinamosios pastabos

Faktinės aplinkybės

17. Man atrodo svarbu, kad Teisingumo Teismo sprendimas dėl PVM direktyvos 148 straipsnio a punkto išaiškinimo atitiktų nagrinėjamą specifinę faktinę situaciją pagrindinėje byloje. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyti faktinę aplinkybę aprašymą FBK papildomai rašytinėse pastabose ir per teismo posėdį. Lietuvos vyriausybės ir Komisija taip pat pateiktų pastabų dėl faktinių aplinkybių. Tačiau net ir tokiu atveju nebuvo įmanoma išsiaiškinti tikslių sandorių detalių ir konkrečių tarpininkų ir aptariamų laivų savininkų ar valdytojų santykių, nors nemanau, kad dėl informacijos trūkumo Teisingumo Teismas negalėtų atsakyti į pateiktą prejudicinį klausimą.
18. Vis dėlto visos teismo posėdyje dalyvavusios šalys sutarė, kad šioje byloje nagrinėjamų įvairių sandorių sudarymo tvarka atspindi bendrą tarptautinę praktiką. Todėl tikėtina, kad Teisingumo Teismo sprendimas bus svarbus ne tik pagrindinėje byloje, bet ir tais atvejais, kai tokios praktikos laikomasi Sąjungoje. Tačiau visai įmanoma, kad praktika nėra universali arba kad konkretūs jos aspektai valstybėnariuose uostuose skiriasi, todėl teisingas sprendimas šioje byloje ne visada gali pasirodyti esantis teisingas kitose bylose.
19. Atsižvelgdama į šias aplinkybes manau, kad toliau nurodyti aspektai yra svarbiausi šioje byloje. Atrodo, kad nėra vienas iš jų nėra ginčijamas.
20. FBK kurį perka ne Europos Sąjungoje ir saugo jį taikydama muitinio sandėliavimo procedūrą, pagal kurią importo apmokestinimas PVM sustabdomas iki to laiko, kai kurį galima išleisti į laisvą apyvartą Sąjungoje.
21. Prireikus laivą papildyti kuro atsargomis, valdytojas susisiekia su tarpininku, nurodo laivą, reikalingą (apytiksliai) kuro kiekį ir uostą (arba galbūt uostus), kuriame (kuriuose) laivas prisišvartuos ir jį bus galima pripilti kuro. Tuomet tarpininkas parenka tiekįjį (šiuo atveju tai yra FBK) ir pateikia užsakymą dėl kuro pristatymo į laivo denį.
22. Tokios procedūros tikslas – supaprastinti reikalingą tvarkymą ir suteikti abiem šalims garantiją. Laivų valdytojai gali ir neturėti tiekįjį kontaktą kiekviename uoste. Tiekėjai gali tariai žinoti kuro pristatymą, jeigu jie nėra tikri dėl laivo valdytojo kreditingumo. Specializuoti tarpininkai, kurie reguliariai dirba su abiem šalimis ir todėl gali įsipareigoti sumokėti tiekįjį, nes yra užtikrinti dėl laivo valdytojo mokumo, teikia naudingą paslaugą centralizuodami sandorių sudarymą ir prisiimdami atsakomybę už finansinius aspektus.
23. Tarpininko pateiktame užsakyme konkrečiai nurodoma kuro, kuris turi būti pristatomas į konkretų laivą, kokybė ir kiekis, tačiau, atsižvelgiant į laivų degalų bako užpildymo lygį kuro pristatymo momentu, meteorologines sąlygas ir galbūt kitus kintamuosius, faktiškai pristatyto kuro kiekis gali skirtis (FBK nurodo, kad šis skirtumas gali sudaryti iki 10 %).

24. FBK užsakyt? kur? ? atitinkam? laiv? degal? bakus pristato iš muitin?s sand?li? atlikdama reikalingas reeksporto proced?ras. FBK s?skait? fakt?r? d?l faktiškai pristatyto kuro kiekio tarpininkui, kuris yra vienintelis pardavimo sutarties kontrahentas, gali išrašyti tik prista?iusi kur?. Remdamasi prielaida, kad pardavimas buvo neapmokestinamas pagal Lietuvoje galiojan?ias nuostatas, kuriomis ?gyvendinamas PVM direktyvos 148 straipsnio a punktas, FBK savo išrašytose s?skaitose fakt?rose d?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? kuro pristatymo atvej? nenurodydavo PVM.

25. Tarpininkas s?skait? fakt?r? už kur? išrašo laivo valdytojui(9). B?tent d?l šio aspekto, kuris, žinoma, n?ra susij?s su FBK, Teisingumo Teismas turi mažiausiai informacijos. ?vair?s tarpininkai ir laiv? valdytojai gali b?ti sudar? skirting? susitarim?. Ta?iau akivaizdu, kad tarpininkas, kuris iš FBK nusipirko kuro, turi j? parduoti laivo valdytojui ir nor?s, kad šis sandoris galiausiai b?t? pelningas. Jis tai gal?t? padaryti, pvz., papras?iausiai brangiau parduodamas kur? arba parduodamas kur? už t? pa?i? kain?, ta?iau prid?damas papildom? mokest? už jo teikiamas administracines, komercines ir finansines paslaugas. Tod?l neturint papildomos informacijos negalima daryti prielaidos, kad tarpininkai visada veikia remdamiesi tam tikru konkre?iu pagrindu. Ta?iau, atrodo, sutariama, kad, sudarydami pagrindin?je byloje nagrin?jamus sandorius, tarpininkai veik? savo vardu, pirko kur? iš FBK ir pardav? j? laivo valdytojui, o ne veik? kaip papras?iausi laivo valdytojo agentai ar dvi šalis suvedantys brokeriai.

26. Savo analiz? pagr?siu pirmiau nurodytomis faktin?mis aplinkyb?mis.

Teisingumo Teismo praktika

27. Pirmas ir akivaizdžiai panašiausias Teisingumo Teismo sprendimas šioje srityje yra priimtas byloje *Velker*, kuri buvo susijusi su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalimi, t. y. nuostata, iš kurios kilo dabartin?s PVM direktyvos 148 straipsnio a punktas. Toliau aptariamos esmin?s šios bylos faktin?s aplinkyb?s.

28. *Forsythe* iš *Velker* nusipirko dvi bunkerinio kuro, skirto jos laivams, naudojamiems navigacijoje atviroje j?roje, siuntas; *Velker* anks?iau abi siuntas pirko iš *Verhoeven*; *Verhoeven*, savo ruožtu, vien? iš ši? siunt? pirko iš *Olie Verwerking Amsterdam* (toliau – OVA). *Velker* pardavimo sandorio su *Forsythe* sudarymo momentu siuntas vis dar tur?jo atitinkamai *Verhoeven* ir OVA. *Velker* ir *Forsythe* sudarius pardavimo sandor?, siuntas *Verhoeven* ir OVA pristat? *Forsythe*.

29. Šioje sandori? grandin?je OVA, parduodama siuntas *Verhoeven*, netaik? jokio PVM, *Verhoeven* visas siuntas pardav? *Velker* be mokes?io, o *Velker* visas siuntas be mokes?io pardav? *Forsythe*. Pagrindin?je byloje reik?jo atsakyti ? tok? klausim?: jeigu siuntos, kurias *Velker* pardav? *Forsythe*, buvo teisingai neapmokestintos PVM pagal tuo metu galiojusį Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dal?, ar tokiu atveju toks neapmokestinimas taip pat gal?jo b?ti taikomas siuntoms, kurias OVA anks?iau pardav? *Verhoeven*, ir siuntoms, kurias *Verhoeven* anks?iau pardav? *Velker*(10)?

30. Teisingumo Teismas atkreip? d?mes? ? tai, kad toje nuostatoje ?tvirtintas neapmokestinimas turi b?ti aiškinamas siaurai ir kad jis buvo taikomas laiv?, naudojam? navigacijoje atviroje j?roje, apr?pinimui kuru ir atsargomis, nes tokios operacijos prilygo eksportui. Taigi, atsižvelgiant ? tai, kad privalomas eksporto atleidimas nuo mokes?io „taikomas tik galutiniam preki?, kurias eksportuoja pardav?jas arba jos eksportuojamos jo vardu, tiekimui, vadinasi, 15 straipsnio 4 dalyje nustatytas neapmokestinimas lygiai taip pat taikomas tik preki? tiekimui laivo valdytojui, kuris jas panaudos tam, kad apsir?pint? kuru ir atsargomis, atleidimo nuo mokes?io negalima taikyti preki? tiekimui, kuris buvo ?vykdytas ankstesniame pirkimo grandin?s etape“. Be to, Teisingumo Teismas, atsakydamas ? teigin?, kad neapmokestinimo taikymas

visuose vykdančiam? atsirandančiuose pirkimo etapuose padėtų supaprastinti administravimą, išaiškino priešingai, t. y. kad tokiu atveju valstybės narės turėtų nustatyti sudėtingas priežiūros ir kontrolės sistemas, kurių nebūtų? manoma suderinti su „teisingu ir paprastu“ neapmokestinimo taikymu(11).

31. Šie argumentai, atsižvelgiant į įrinių kuro vežimo paslaugas, teikiamas ne tiesiogiai laivų, naudojamų navigacijoje atviroje jūroje, valdytojams, bet aprėpimo kuru bendrovei, kuri tiek? kur? tokiems valdytojams, buvo patvirtinti Sprendime *Elmeka*. Šiomis aplinkybomis neapmokestinimas, kuris buvo nustatytas tuo metu galiojusios Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje, taip pat negalėtų būti taikomas(12).

32. Vis dėlto Sprendime A buvo laikomasi kitokio požiūrio. Ši byla buvo susijusi su orlaivio tiekimu ne tiesiogiai oro linijoms, kurios „už atlyg? gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais“(13), bet bendrovei, kuri nuomoja orlaiv? tokioms oro linijoms. Teisingumo Teismas man?, kad tokiomis aplinkybomis netaikant neapmokestinimo būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas. Jis atskyr? šią situaciją nuo bylose *Velker* ir *Elmeka* nagrinėtų situacijų remdamasis tuo, kad „iš ties? tokiais atvejais neapmokestinimui taikant sulyg?, kad paskirtis būtų žinoma ir tinkamai nustatyta, kai orlaivis įsigyjamas, o vėliau patikrinta, kaip tokia bendrovė š? orlaiv? faktiškai naudoja, neatrodo, atsižvelgiant į aptariamo turto rėš? ir vis? pirma į registravimo ir leidimų, kurie būtų norint į naudoti, sistemą, kad valstybės ir atitinkamiems tokio subjekto atsirastų apribojimų, nesuderinamų su teisingu ir sąžiningu Šeštojoje direktyvoje numatytų neapmokestinimo atvejų taikymu“(14).

33. Kitas, mano manymu, svarbus Teisingumo Teismo praktikos aspektas yra susijęs su „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimo“ sąvoka, kuria remiantis PVM direktyvoje apibrėžiamas „prekių tiekimas“. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką ši sąvoka „nėra susijusi su nuosavybės perleidimu nacionalinės teisės numatytais būdais ir apima bet kokį vienos šalies, galiojančios kitą šalį *de facto* kaip savininkei disponuoti materialiuoju turtu, atliktą materialiojo turto perdavimą“, ir iš esmės „nacionalinis teismas, remdamasis faktinėmis bylos aplinkybomis, turi kiekvieną konkrečią atvejų nustatyti, ar buvo perduota teis? disponuoti atitinkamu turtu kaip savininkui“(15).

34. Byloje *Auto Lease Holland* Teisingumo Teismas savo sprendimą pagrindė neginčytomis faktinėmis aplinkybomis. Ši byla buvo susijusi su transporto priemonių finansinės nuomos taisyklėmis, pagal kurias nuomininkas nuomotojo (*Auto Lease*) vardu ir sąskaita naudodamas nuomotojo vardu išduotą kuro kredito kortelę galėtų pirkti kuro, kiekvieną mėnesį iš anksto sumokėdavo vieną dviliktą tikrinį metinį išlaidų, o metį pabaigoje buvo išrašoma realiai suvartoto kuro sąskaita, kuri buvo traukiamas ir kuro administravimo mokesčiai. Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinimo PVM tikslais nuomotojas nuomininkui kuro netiekė. Teisingumo Teismas nurodė: „<...> būtina nustatyti kam, t. y. nuomotojui ar nuomininkui, naftos bendrovės perdav? <...> t? teis? faktiškai disponuoti kuru kaip savininkui. <...> Neginčijama, kad nuomininkas yra galiojantis disponuoti kuru lyg jis būtų jo savininkas. Jis pilsa kuro tiesiogiai degalinėje ir *Auto Lease* niekada neturi teisės nuspręsti, kaip arba koku tikslu kuras turi būti naudojamas. <...> Argumentas, kad kuras tiekiamas *Auto Lease*, nes nuomininkas į perka šios bendrovės, kuri iš anksto apmoka to turto išlaidas, vardu ir sąskaita, negali būti laikomas priimtiniu. <...> kuras *Auto Lease* sąskaita buvo tiekiamas tik tariamai. <...> Faktinis suvartojimas, kuris nustatomas metį pabaigoje, yra nuomininko finansinę atsakomybę, todėl jis padengia visas kuro tiekimo išlaidas. <...> Atitinkamai susitarimas dėl kuro administravimo yra ne tiek kuro tiekimo sutartis, kiek sutartis dėl kuro pirkimo finansavimo. *Auto Lease* neperka kuro tam, kad vėliau į galėtų perparduoti nuomininkui; kurį perka nuomininkas ir laisvai pasirenka jo kokybę, kiek ir pirkimo laiką. Tiesą sakant, *Auto Lease* veikia kaip kredito nuomininkui teikėjas.“(16)

35. Man atrodo, kad šiame Teisingumo Teismo sprendime galima rasti naudingą atspirties tašką, kuriuo remiantis nagrinėjamos bylos aplinkybės galima palyginti su bylos *Velker* aplinkybėmis.

PVM direktyvos 148 straipsnio a punkto aiškinimas atsižvelgiant į situaciją pagrindinėje byloje ir Teisingumo Teismo praktiką?

36. Pagrindinė byla panaši į bylą *Velker*. Abiejose bylose pradinis savininkas kurį fiziškai pristatydavo laivo valdytojui, o juridinę kuro nuosavybę buvo perduota vienai arba daugiau trečiųjų šalių.

37. Tačiau nesu įsitikinusi, kad šie panašumai reiškia, kad abi situacijas reikia vertinti vienodai PVM atžvilgiu. Be to, kai kurie šių bylų aspektai skiriasi.

38. Visų pirma, man atrodo svarbu, kad byloje *Velker* juridinę kuro nuosavybę pasikeisdavo prieš tai, kai jis būdavo pristatomas atitinkamam laivų valdytojui, o nagrinėjamoje pagrindinėje byloje atrodo tikėtina, kad juridinę kuro nuosavybę galėjo pasikeisti tik pritačius kurį, nes tik tuomet buvo galima nustatyti pristatyto kuro kiekį ir išrašyti už jį sąskaitą faktūrą(17).

39. Atsižvelgiant į tai, atrodo būtina išsiaiškinti etapą, kada perduodama „teisę disponuoti [kuru] kaip savininkui“, nes, kaip aiškiai matyti iš teismo praktikos, tas etapas, kuris turi lemiamą reikšmę vertinant PVM atžvilgiu, nebūtinai sutampa su juridinės nuosavybės perdavimu.

40. Todėl manau, kad prieš priimant galutinį sprendimą Mokestinę ginčų komisijai reikės įvertinti ir kitas galutines faktines aplinkybes, o ne vien tas, kurios jau buvo pateiktos Teisingumo Teismui.

41. Jeigu pagal įvairias sutartis, kuriomis reglamentuojami sandoriai, ir šioms sutartims taikytina teisė (situacijos gali skirtis, nelygu sandoris, ir jį negalima nustatyti iš anksto) šalys (išskyrus atitinkamą laivų valdytojus), kurioms (tarp kurių) teisiškai ir faktiškai perėjo ir (ar) toliau priklauso juridinę kuro nuosavybę, turi įgaliojimus kaip savininkas faktiškai disponuoti tuo kuru, kai jis jau buvo supiltas į laivų degalų bakus, tuomet tokia situacija apmokestinimo PVM požiūriu visiškai atitinka bylos *Velker*(18) situaciją. Tokiu atveju tai, kad byloje *Velker* teisę disponuoti kuru išlaikė kita šalis nei laivų valdytojas, man atrodytų nereikšminga aplinkybė, nes nagrinėjamoje byloje kuras jau buvo supiltas į laivų degalų bakus.

42. Vis dėlto būtina atidžiai išnagrinėti šalies arba šalių, turinčių įgaliojimus faktiškai disponuoti kuru taip pat kaip ir savininkas, tapatybę. Supylus kurį į laivo, naudojamo navigacijoje atviroje jūroje, degalų bakus, labai sunku pateikti kitus „disponavimo“ kuru argumentus, išskyrus tai, kad kuras laive naudojamas jo energijos poreikiams tenkinti (vadinasi, jį naudoja ir laivo valdytojas). Bet koks kitoks teisėto kuro savininko, išskyrus laivo valdytoją, disponavimas kuru, atrodo, reikalautų visiškai nepraktiškos fizinės intervencijos(19). Praktiškai nėra jokios tikimybės, kad kuras nebus sunaudotas laivo poreikiams, ir atrodo netikima, kad tarpininkas tam tikrą laiką tarpų, kuriuo jis gali būti teisėtas savininkas, norės prisiimti su nuosavybe susijusias pareigas (pvz., padengti kuro saugojimo ir draudimo išlaidas), kad galėtų kuru disponuoti kitais tikslais. Priešingai, byloje *Velker* aiškiai matyti, kad iki tol, kol pardavė kurį *Forsythe*, *Velker* faktiškai ir teisiškai galėjo disponuoti krovinių, kuriuos turėjo *Verhoeven* ir OVA, ir dėl jį sudaryti sutartį su bet kuria kita šalimi.

43. Šiomis aplinkybėmis man atrodo, kad, nagrinėjant „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą“, kaip nustatyta PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje, geriausia būtų atlikti toliau pateiktą analizę.
44. Iki to laiko, kai užbaigiami visi pardavimo formalumai, ir atsižvelgiant į faktines sutarties sąlygas juridinę kuro nuosavybę ir, žinoma, teisę reikalauti už ją sumokėti (atsižvelgiant į aplinkybes ir taikytiną teisę, toks reikalavimas gali būti susijęs su įėjimo laivo sulaikymu) priklauso tiekėjui (šioje byloje atitinkamai FBK ir tarpininkui arba tarpininkams)(20). Tačiau nuo kuro supylimo į laivo degalų bakus momento laivo valdytojas faktiškai gali disponuoti kuru kaip jo savininkas ir būtų tuo metu apmokestinimo PVM tikslais vykdomas prekių tiekimas, kuris, atsižvelgiant į aplinkybes, turi būti apmokestinamas arba neapmokestinamas.
45. Tai, kad tiekimo momentu juridinę nuosavybę perduodama du ar daugiau kartų, nedaro jokios pareigos mokėti mokesť ar neapmokestinimui. Šiuo atveju svarbu yra tai, kad „teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu“ perduodama vieną kartą, kaip nustatyta PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje ir išaiškinta teismo praktikoje, ir kad šis perdavimas yra susijęs su vienu prekių tiekimo atveju. Toks požymis nėra nesuderinamas su 148 straipsnio tikslais. Šiomis aplinkybėmis „teisė disponuoti“ turtu turi būti aiškinama kaip reiškianti asmens teisę naudoti, vartoti ir (arba) kitaip valdyti tą turtą, nesvarbu, ar šiai teisei taikomos, ar netaikomos papildomos sutartinės prievolės, visų pirma prievolė sumokėti už atitinkamą turtą.
46. Šis požymis man atrodo ne tik suderinamas su PVM direktyvoje nustatytais sąlygomis, kaip išaiškinta teismo praktikoje (Teisingumo Teismas su Sprendimu *Safe* susijusioje praktikoje vadovaujasi sąvoka „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“, kuri, nepaisant skirtingų aplinkybių, neprieštarauja su Sprendimu *Velker* susijusiai teismo praktikai), bet ir atitinka „teisingą ir paprastą“ neapmokestinimo taikymą, kuris (nors jis formaliai susijęs su sąlygomis, kurias turi nustatyti valstybės narės, o ne su pačioje direktyvoje nustatytais sąlygomis) yra vienas iš PVM direktyvos 131 straipsnyje nustatytų tikslų. Kaip nurodė FBK, PVM taikymo, taigi ir jo grąžinimo, apmokestinamiems asmenims, įsisteigusiems kitose valstybėse narėse, procesas yra sudėtingas ir nereikalingas tais atvejais, kai kuras supilamas į laivą, naudojamą navigacijoje atviroje jūroje, degalų bakus ir praktiškai negali būti naudojamas kuriuo nors kitu tikslu nei tas, kuriam taikomas atleidimas nuo mokesčio. Be to, tokie argumentai atitinka Teisingumo Teismo argumentus, išdėstytus Sprendime *A*; Sprendime *Auto Lease Holland*, nors nagrinėjamos bylos aplinkybės nėra identiškos, vadovaujasi tokiu pat požymiu.
47. Tačiau, visų pirma, Lietuvos vyriausybė ir Komisija pateikė kitą argumentą, kuriais grindžiamas skirtingas požymis, todėl šiuos argumentus, kurie, atrodo, yra svarbūs, būtina išnagrinėti.

Kitokių analizę pagrindžiantys argumentai

48. Pirma, teigiama, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką mokesčių neutralumo principas reiškia, kad kiekio subjektai, vykdančys tokius pačius sandorius, negali būti vertinami skirtingai apmokestinant PVM, ir šiuo atžvilgiu neapmokestinimas turi būti aiškinamas siaurai, nes jis yra bendrojo principo, nurodantis, jog kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą apmokestinamas PVM mokesčiu, išimtis; vis dėlto reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad neapmokestinimui apibrėžti vartojamos sąvokos turėtų būti aiškinamos taip, kad jis taptų neveiksmingas(21). Todėl šiuo požymiu PVM direktyvos 148 straipsnio a punktą turėtų būti aiškinamas siaurai – kaip taikomas tik galutiniam grandinės sandoriui, kuris, kaip nurodo Komisija ir Lietuvos vyriausybė, sudaromas tame etape, kai kuras „eksportuojamas“.

49. Nemanau, kad šioje byloje yra koki? nors faktini? šio poži?rio ir mano pateiktos analiz?s neatitikim?.

50. Tais atvejais, kaip nustatyta Sprendime *Velker*, kai yra keletas vienas po kito vykdom? tiekim? ir kiekvienas v?lesnis teis?tas savininkas, kaip toks, turi visus ?galiojimus teisiškai ir fiziškai disponuoti kuru *iki* to momento, kai sandoris tampa eksporto sandoriu(22), visiškai pritariu, kad, remiantis siauru ir iš tikr?j? bet koku racionaliu aiškinimu, PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte nustatyt? neapmokestinim? galima taikyti tik tuo momentu. Priešingai, tais atvejais, kai ?galiojimai faktiškai disponuoti kuru kaip savininkui arba taip pat kaip savininkui grandin?je perduodami tik vien? kart? tuo momentu, kuris prilygsta eksportui, ir kai bet koks tarpinis arba v?lesnis juridinis sandoris faktiškai yra susij?s tik su mok?jimo reikalavimo laivo valdytojui perdavimu, aiškinimas, pagal kur? kuro pristatymas taip pat apima tokius tarpinius arba v?lesnius juridinius sandorius, iš tikr?j? yra ne k? siauresnis. Tokiu aiškinimu taip pat nepažeidžiamas mokes?i? neutralumo principas, nes šioje byloje FBK ir laivo valdytojui tarpininkaujantys tarpininkai nedalyvauja tokiose pa?iuose sandoriuose, kokie nagrin?ti byloje *Velker*, kuriuos vykdo OVA ar *Verhoeven*. FBK prekiaavo rinkoje, kurioje galutin? kuro paskirtis dar nebuvo nustatyta ir gal?jo b?ti skirtinga; OVA ir *Verhoeven* dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su kuru, kurio galutin? paskirtis jau buvo nustatyta.

51. Antra, Lietuvos vyriausyb? pateikia nuorod? ? 2011 m. liepos 1 d. PVM komiteto gaires, kuriose komitetas „beveik vieningai“ sutar?, kad PVM direktyvos 148 straipsnio c punkte nustatytas atleidimas nuo mokes?io tur?t? b?ti taikomas tik remonto paslaugoms, kurios buvo tiesiogiai suteiktos laivo valdytojui, ir negali apimti bet koki? susijusi? paslaug?, kurios buvo suteiktos ankstesniame pirkimo grandin?s etape, vis? pirma tai pasakytina apie subrangov? suteiktas paslaugas(23). Teismo pos?dyje Lietuvos vyriausyb? taip pat pateik? nuorod? ? 2014 m. vasario 24–25 d. gaires, kuriose, vadovaudamasis Sprendimu A, PVM komitetas dar kart? „beveik vieningai“ sutar?, kad, be kita ko, tas pats neapmokestinimas jokiais aplinkyb?mis netur?t? b?ti taikomas ankstesniame pirkimo grandin?s etape ?vykdytam tiekimui nei tiekimas apmokestinamajam asmeniui, kuris ?sigyja laiv? siekdamas tuoj pat j? išnuomoti(24).

52. Reik?t? atsižvelgti ? tai, kad šios gair?s yra „vien konsultacinio komiteto nuomon?. Jomis n?ra oficialiai aiškinama ES teis? ir joms neb?tinai pritaria Europos Komisija. Šios gair?s ne?pareigoja Europos Komisijos ar valstybi? nari?, kurios gali nuspr?sti jomis nesivadovauti.“ Ties? sakant, perteikiant šias gaires „b?tina nurodyti š? ?sp?jim?“(25).

53. Ta?iau net ir tuo atveju, jeigu gairi? b?t? paisoma, man atrodo, kad reikia atsižvelgti ? du svarbius aspektus. Pirmosios nurodytos gair?s yra aiškiai susijusios, vis? pirma, su subrangov? teikiamomis remonto paslaugomis, o ne su prek? (šiuo atveju kuro) tiekimu. Antrosiose nurodytose gair?se taip pat teigiama, kad tais atvejais, kai prek?s, skirtos apr?pinti kuru ir atsargomis, tiekiamos tiesiogiai apmokestinamajam asmeniui, kuris naudoja laiv? komercinei veiklai atviroje j?roje, turi b?ti taikomas PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte nurodytas neapmokestinimas, nepaisant to, ar laiv? bendrai naudoja kiti naudotojai, kuriems laivas n?ra skirtas vien komercin?s veiklos poreikiams tenkinti(26). Nors šis aspektas susij?s konkre?iai su bendru laivo naudojimu, o ne sandorio vieta pirkimo grandin?je, man atrodo, kad nuoroda ? prekes, „tiekiamas tiesiogiai apmokestinamajam asmeniui, kuris laiv? naudoja komercin?je veikloje atviroje j?roje“, leidžia daryti prielaid?, kad prek?s *tiesiogiai tiekiamos valdytojui*, o tai reiškia, kad turi b?ti taikomas 148 straipsnio a punkte nustatytas neapmokestinimas.

54. Tod?l PVM komiteto gair?se nerandu joki? nuostat?, d?l kuri? b?t? galima abejoti nuomone, kuri? pateikiau šios išvados 44 punkte.

55. Tre?ia, remdamasi PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktu(27), skaitomu vis? pirma

su šios direktyvos 28 straipsniu(28), 311 straipsnio 1 dalies 5 punktu(29) ir Teisingumo Teismo praktika(30), Komisija daro išvadą, kad šioje byloje tarpininkai pirmiausia nusipirko atitinkamo kuro, tada jį pristatė laivo valdytojui, sudarydami du atskirus sandorius, ir tik antrasis sandoris atitinka 148 straipsnio a punkte nustatytą atleidimo nuo mokesčių sąlygą.

56. Nors šios pozicijos motyvai man suprantami, tačiau manau, kad jie jau iš esmės aptarti aiškinant PVM direktyvos 148 straipsnio a punktą. Šis išaiškinimas pagrįstas poreikiu nustatyti, kiek kartų PVM apmokestinimo tikslais buvo perduota „teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu“, ir šis skaičius, atsižvelgiant į aplinkybes, gali arba negali sutapti su juridinės to turto nuosavybės perdavimų skaičiumi. Pagrindinės bylos aplinkybės, kuriose nurodyta, kad kuras tiekiamas tiesiogiai į laivą, naudojamo navigacijoje atviroje jūroje, degalų bakus ir paskui (tai patikrinti turi nacionalinis teismas) šiuo kuru gali disponuoti tik to laivo valdytojas, nebūtinai yra panašios į tarpininko teikiamas paslaugas arba prekybininko tiekiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus.

57. Tačiau dar kartą norėčiau pabrėžti, kad pagal taikydamos PVM direktyvos 148 straipsnio a punktą pagal mano pateiktą išaiškinimą nacionalinis teismas privalo išsamiai nustatyti sudarytą sandorį faktines aplinkybes, be to, ne visada bus taip, kad visiems kuro tiekimo sandoriams, kuriuose dalyvauja vienas arba daugiau tarpininkų, turėtų būti taikomas neapmokestinimas pagal minėtą nuostatą.

Išvada

58. Atsižvelgdama į visus išdėstytus argumentus, manau, kad Teisingumo Teismas į Mokestininį ginčą komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pateiktą klausimą turėtų atsakyti taip:

Tais atvejais, kai, laikantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 148 straipsnio a punkte nustatytą sąlygą, nustatoma, kad pardavėjas, siekdamas aprūpinti kuru ir atsargomis laivą, prekes pristato a) tiesiogiai laivo valdytojui tokiu būdu, kad b) pastarasis nedelsiant ir be išlygų įgyja teisę disponuoti šiomis prekėmis kaip savininkas, o pardavėjas tuo pat metu praranda tokią teisę ir c) nėra vienas kitas asmuo neįgyja ar nepraranda tokios teisės į tas pačias prekes, tuomet sandoriui, kuriuo pardavėjas perduoda šią teisę, sandoriui, kuriuo laivo valdytojas įgyja tą pačią teisę, ir bet kokiems tarpiniams sandoriams, kuriais trečiosios šalys gali įgyti arba perleisti teises, nesusijusias su prekių disponavimu kaip savininkui, turi būti taikomas neapmokestinimas PVM.

Kitomis aplinkybėmis pagal minėtą nuostatą neapmokestinamas PVM turi būti tik toks sandoris, kuriuo laivo valdytojas įgyja teisę kaip savininkas disponuoti prekėmis.

Visais atvejais subjektus, kurie įgyja teisę faktiškai kaip savininkai disponuoti prekėmis, ir etapus, kai ši teisė įgyjama, atsižvelgdama į atitinkamas faktines aplinkybes, turi nustatyti kompetentingas nacionalinis teismas, be to, toks teismo sprendimas priklauso ne vien nuo juridinės prekių nuosavybės perdavimo pagal taikytiną teisę.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1).

3 – Teisingumo Teismas nustatė, kad Mokestininį ginčą komisija yra teismas pagal SESV 267 straipsnį; žr. Sprendimo *Nider Handelscompagnie*, C/385/09, EU:C:2010:627, 34–40 punktus.

4 – Žr. šios išvados 55 ir paskesnius punktus.

5 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva (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).

6 – Sprendimo *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, 22 ir 24 punktai, toliau – Sprendimas *Velker*; taip pat žr. Sprendimo *Elmeka*, C-181/04 iki C-183/04, EU:C:2006:563, 23 punktą.

7 – Žr., pvz., sprendimus *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, ir A, C-33/11, EU:C:2012:482.

8 – Visų pirma 51–56 punktuose.

9 – Buvo teigiama, kad tarp FBK ir laivo valdytojo galėjo veikti kelių tarpininkų grandinė. Tačiau net ir tokiu atveju sandoriams turi būti taikomas vienodas vertinimas PVM atžvilgiu, nepaisant sandoryje dalyvaujančių tarpininkų skaičiaus. Svarbiausia išsiaiškinti, ar turi būti neapmokestinamas paskutinis sandorų grandinės sandoris ar visa sandorų grandinė.

10 – Kitas klausimas buvo susijęs su tuo, ar *Forsythe* pardavimo sandoriai iš tikrųjų buvo teisingai neapmokestinami, atsižvelgiant į tai, kad *Forsythe* prieš pristatydamas kurį nors laivą, kuriame jis turėjo būti naudojamas, dėję laiką sausumoje. Teisingumo Teismas nustatė, kad tomis aplinkybėmis neapmokestinimas buvo taikomas teisingai, tačiau šis aspektas nagrinėjamoje byloje nėra reikšmingas.

11 – Sprendimo *Velker* 20–24 punktai.

12 – Dabartinis PVM direktyvos 148 straipsnio d punktas; Sprendimo *Elmeka* 17–25 punktai.

13 – Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 6 dalis, dabartinis PVM direktyvos 148 straipsnio f punktas.

14 – Sprendimas A, visų pirma 41–57 punktai.

15 – Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, 7–13 punktai, toliau – Sprendimas *Safe*; žr. neseniai priimto Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 33 ir 34 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką.

16 – Sprendimas *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, visų pirma 33–36 punktai.

17 – Žr. šios išvados 23 ir 24 punktus. Šis atvejis panašus į *Auto Lease Holland* byloje nagrinėtą situaciją tuo, kad iki kuro pristatymo pabaigos ir sąskaitos faktūros išrašymo momento šalis, kuri už tai moka iš pat pradžių, turi tik bendrą supratimą apie tai, kiek kuro bus perkama.

18 – Žr. šios išvados 28 ir 29 punktus.

19 – Todėl atrodo visiškai nepagrįsta manyti, kad (atsižvelgiant į pelno siekiančias atitinkamas šalis) į laivą A supiltas kuras tuomet bus išpumpuojamas atgal, siekiant jį laivui B patiekti prieš išplaukiant laivui A, ir visa ši procedūra nebūtų žinoma uostui ar muitinei.

20 – Žr., pvz., BIMCO (Baltijos ir tarptautinės jūrinių kystų tarybos) standartinis aprašymo kuru sutarties 10 straipsnis ir BIMCO „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties“ (liet. Laivų tam tikram laikui frachtuojančioms šalims taikoma išlyga dėl įkeitimo netaikymo kurą tiekiantiems laivams) (<https://www.bimco.org>). Dėl bendros informacijos apie laivų įkeitimus žr., pvz., Y. Baatz

„Maritime Law“, Routledge, 3-iasis leidimas, 2014, p. 490–491.

21 – Žr., pvz., Sprendimo *Navicon*, C?97/06, EU:C:2007:609, 21 ir 22 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik?.

22 – Be to, b?tina atsižvelgti ? tai, kad pagrindin? neapmokestinimo priežastis yra ta, kad sandoris prilyginamas eksportui; žr. Sprendimo *Velker* 21 punkt?.

23 – 2011 m. liepos 1 d. 93 susitikime priimtos gair?s, dokumentas E – taxud.c.1(2012)553296–722 REV.

24 – 2014 m. vasario 24–25 d. 100 susitikime priimtos gair?s, dokumento D – taxud.c.1(2014)2716782–803, 1 punktas.

25 – ?sp?jimas ir s?lygos nurodomos kiekviename gairi? puslapyje.

26 – Gairi? 3 punktas.

27 – Žr. šios išvados 3 punkt?.

28 – „Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteik? pats.“

29 – „„Apmokestinamasis prekybininkas“ – bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonomin? veikl? ir perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja, ar importuoja naudotas prekes, meno k?rinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutart?, kuria numatoma už pirkim? ar pardavim? mok?ti komisin? atlyginim?.“

30 – Sprendimo *Henflingir kt.*, C?464/10, EU:C:2011:489, 34–36 punktai: pagal „teisin? dviej? identišk? paslaug?, teikiam? viena po kitos, fikcij? <...> komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio s?skaita jis veikia, <...> prieš, antra, pa?iam teikiant šias paslaugas klientams“. Kadangi aptariama nuostata „yra formuluojama bendrai, nenurodant jos taikymo srities ar apimties apribojim?, <...> [ši] fikcija taip pat susijusi su <...> neapmokestinimo PVM taikymu“.