

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 – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 148 straipsnio d punktą – Paslaugų teikimas – Sėvoka – Neapmokestinimas – Paslaugų teikimas atviroje įroje plaukiojančiame laive ir jais gabenamų krovinių tiesioginiais reikimais tenkinti – Krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugos, kurias subrangovai teikia tarpininkų skaita“

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinio vertės mokesčio bendros sistemos(2) 148 straipsnio d punkto išaiškinimo.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant A Oy(3) ir *Keskusverolautakunta* (Centrinis mokesčių komisija, Suomija) ginčą dėl mokesčių išaiškinimo, kada ši institucija laikosi nuomonės, kad subrangovo teikiamoms krovinių pakrovimo ir iškrovimo iš jo paslaugoms, už kurias jis išrašo sąskaitas fakturas monei 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 tiesioginiais reikimais tenkinti, sėvoka apima krovinių pakrovimo ir iškrovimo iš jo paslaugas.

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

I – Teisinis pagrindas

A – Sėjungos 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 atlygą arba naudojamus komerciniais, gamybiniais ar žvejybiniais veiklos tikslais, arba paieškos ar gelbėjimo darbams jūroje, arba pakraninių žvejybai, išskyrus pakraninių žvejybos laivų aprūpinimo atsargomis;

<...>

c) tiekiami, modifikuojami, remontuojami, prižiūrimi, naudojami užsakomiesiems reisams ir nuomojami a punkte nurodyti jūrų laivai, taip pat tiekiamas, nuomojamas, remontuojamas ir prižiūrimas įmontuota ar naudojama įranga, įskaitant žvejybos įrangą;

d) teikiamos c punkte nenurodytos paslaugos, skirtos a punkte nurodytiems laivams ar jais gabenamam kroviniui tiesioginiais reikimais 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 pagrindas(4), kuri buvo jau 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. 1501/1993(5) 71 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„PVM neapmokestinami toliau nurodyti pardavimai:

<...>

3) paslaugų pardavimas laive arba orlaivyje, kuris vykdo tarptautinį asmenų vežimą užsienį, taip pat paslaugų pardavimas tiesioginiais šio laivo arba jo krovinio reikimais.“

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.

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

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 perkeliami 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 punktas reikalauja aiškinti taip, kad laivų pakrovimo ir iškrovimo paslaugos yra paslaugos, skirtos laivais gabenamam kroviniui tiesioginai reikiamoms 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 punktas reikalauja aiškinti taip, kad jis taikomas ir šioje byloje nagrinėjamoms paslaugoms, kai A Oy subrangovo pirmame prekybos etape suteiktos paslaugos fiziškai yra tiesiogiai susijusios su krovinio reikiamoms tenkinti skirta paslauga, už kurią A Oy sąskaitą faktūrą išrašo kroviniui ekspedijavimo įmonėi arba transporto įmonėi?

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 punktas reikalauja aiškinti taip, kad šis neapmokestinimas negali būti taikomas, kai paslaugos suteikiamos krovinio savininkui, kaip antai atitinkamam prekių eksportuotojui arba importuotojui?“

III – Vertinimas

A – Pirmosios 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 Sąjungoje(8)

14. Antra, šiuos neapmokestinimo atvejus reikia vertinti atsižvelgiant į bendrą PVM direktyva nustatytos bendros PVM sistemos kontekstą(9)

. Ši sistema grindžiama bent dviem principais. Viena vertus, PVM taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens paslaugų teikimui arba prekių tiekimui už atlygą(10)

. Antra vertus, ji grindžiama mokesčių neutralumo principu, pagal kurį draudžiama renkant PVM skirtingai vertinti tokio subjekto, kurie sudaro tokios sandorius(11)

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 atlygą. Tačiau ši aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, vartojami šiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami taip, kad jie netektų savo poveikio(12)

16. Taigi ? *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas) pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? reikia atsakyti atsižvelgiant ? šiuos aiškinimo kriterijus.

B – *D?l pirmojo prejudicinio klausimo*

17. Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt? reikia aiškinti taip, kad tiesiogin?ms laivais gabenam? krovini? reikm?ms tenkinti teikiam? paslaug? s?voka apima laivo pakrovimo ir iškrovimo paslaugas.

18. Neatrodo, kad šis klausimas, ? kur? visos pastabas Teisingumo Teisme pateikusios šalys si?lo atsakyti teigiamai, kelt? ypating? sunkum?.

19. Pakanka konstatuoti, kad PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte PVM neapmokestinamos paslaugos išsamiai neišvardytos, o tik bendrai apibr?žiamos pagal kriterij?, susijus? su siekiamu tikslu tenkinti tiesiogines laiv? ir j? krovinio reikmes. Kaip nurod? Teisingumo Teismas, PVM neapmokestinamos paslaugos, t. y. paslaugos, b?tinios šiems laivams eksploatuoti, „turi tiesiogin? ryš? su j?ros laiv? ir j? krovini? reikm?mis“(13)

20. Ta?iau, nors laivavedybos, vilkimo ar prisišvartavimo paslaugos yra tipin?s tiesiogin?ms laiv? reikm?ms skirtos paslaugos, laivo pakrovimo ar iškrovimo veiklos pob?dis neabejotinai b?dingas krovinio reikm?ms teikiamoms paslaugoms.

21. Iš ties? PVM direktyvos 148 straipsnio d punkto tekste abejon? kelia ne tiek laivo pakrovimo ar iškrovimo veiklos ?traukimas ? tiesiogin?ms laivo reikm?ms skirt? paslaug? s?vok?, kiek tai, kaip suprantamas reikalavimas, susij?s su tuo, kad veikla vykdoma „laiv? ar jais gabenam? krovini? tiesiogin?ms reikm?ms tenkinti“(14)

22. Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 148 straipsnio d punkto kalbin?s versijos skiriasi atsižvelgiant ? tai, koks jungtukas vartojamas a punkto žodžiui „laiv?“ ir žodžiams „jais gabenam? krovini?“ atskirti. Iš ties?, nors versijose vokie?i?, graik?, ispan?, pranc?z? ir ital? kalbomis šioje nuostatoje nurodyta, kad PVM neapmokestinamos „paslaugos, skirtos a punkte nurodyt? laiv? ir jais gabenam? krovini? tiesiogin?ms reikm?ms tenkinti“, tos pa?ios nuostatos versijose bulgar?, rumun?, suomi? ir angl? kalbomis numatytas paslaug?, „skirt[?] a punkte nurodyt? laiv? ar jais gabenam? krovini? tiesiogin?ms reikm?ms tenkinti“(15), neapmokestinimas PVM. Šis formuluo?s skirtumas leidžia abejoti, ar neapmokestinimas PVM yra siejamas tik su paslaugomis, kurias teikiant gali b?ti kartu tenkinamos ir laiv?, ir j? krovini? reikm?s, ar turimos omenyje visos paslaugos, kurias teikiant tenkinamos tiesiogin?s laiv? reikm?s, ir visos paslaugos, kuriomis tenkinamos laiv? krovini? reikm?s.

23. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? S?jungos teis?s nuostatos kalbini? versij? vartojama formuluo? negali b?ti vienintelis šios nuostatos aiškinimo pagrindas ar ?gyti pirmenyb? prieš kitas kalbines versijas. Esant S?jungos teis?s akto ?vairi? kalbini? versij? neatitikim?, nagrin?jama nuostata turi b?ti aiškinama atsižvelgiant ? bendr? teis?s akto, kurio dalis ji yra, strukt?r? ir tiksl?(16)

24. Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad aiškinimu, kuriuo PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas taikomas tik laivams ir j? kroviniams bendroms paslaugoms, gerokai

susiaurinama šio neapmokestinimo taikymo sritis, ne?traukiant pa?i? b?dingiausi? šio straipsnio a punkte numatyt? operacij?, vykdom? laiv? uostuose.

25. Taigi laivavedybos ir vilkimo veikla, kuri? galima laikyti vykdoma vien tiesiogin?ms laivo reikm?ms ir kuria tik netiesiogiai tenkinamos krovinio reikm?s, nuo PVM neatleidžiama, o šio krovinio pakrovimo ? laiv? veikla taip pat gal?t? b?ti neatleidžiama nuo PVM vadovaujantis tuo, kad ji yra tiesiogiai naudinga tik kroviniui, o laivui – tik netiesiogiai.

26. Galiausiai pagal tok? supratim? tik tokia veikla, kaip laive teikiamos saugojimo ir prieži?ros paslaugos, gal?t? b?ti laikoma kartu ir tuo pa?iu metu tenkinan?ia tiesiogines ir laivo, ir jo krovinio reikmes.

27. Be to, toks aiškinimas neatitikt? ir PVM direktyvos 148 straipsnio tikslo skatinti tarptautin? preki? ir keleivi? vežim? oru ir j?ra, suteikiant šiame sektoriuje veikian?ioms ?mon?ms finansin? naud?, t. y. j? atleidim? nuo pareigos iš anksto finansuoti PVM. Kad šis tikslas b?t? pasiektas, neapmokestinimas PVM, kuris taikomas visoms j?rini? laiv? apr?pinimo kuru ir atsargomis operacijoms, tur?t? b?ti taikomas visoms paslaugoms, kurios yra skirtos tiesiogin?ms laiv? ar j? krovini? reikm?ms.

28. D?l ši? priežas?i? si?lau Teisingumo Teismui ? pirm?j? klausim? atsakyti taip, kad PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt? reikia aiškinti taip, kad šio straipsnio a punkte numatyta paslaug?, skirt? tiesiogin?ms laiv? ar j? krovini? reikm?ms tenkinti, s?voka apima pakrovimo ? laiv? ar iškrovimo iš jo paslaugas.

C – D?l antrojo ir tre?iojo prejudicini? klausim?

29. Antruoju ir tre?iuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt? reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM taikomas pakrovimo ? laiv? ar iškrovimo iš jo paslaugoms, jeigu šias paslaugas teikia subrangovas, veikiantis ?kio subjekto, kuris pats yra susij?s ne su laivo savininku, bet su nagrin?jamo krovinio ekspeditoriumi, vež?ju, užsakovu ar nagrin?jamo krovinio savininku, s?skaita.

30. Kadangi nuostata, d?l 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 b?ti laikoma reikšminga aiškinant PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt?.

31. Ši Teisingumo Teismo praktika ?tvirtinta 1990 m. birželio 26 d. Sprendimu *Velker International Oil Company*(17), 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimu *Elmeka*(18) ir 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendimu *Fast Bunkering Klaip?da*(19).

32. 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company*(20) susij?s su Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 punkto d?l laiv? apr?pinimo kuru ir atsargomis operacij? aiškinimu. Bendrov? *Velker International Oil Company Ltd NV de Rotterdam*(21) ?sigijo dvi kuro partijas ir perpardav? jas bendrovei *Forsythe International BV de La Haye*(22), ši pasir?pino, kad šis kuras b?t? supiltas ? bakus, kuriuos ji nuomojo prieš pakraudama ? j?ros laivus, kuri? pati neeksploatavo. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iškl? klausim?, ar *Velker* kuro tiekimas *Forsythe* gal?jo b?ti neapmokestinamas PVM. Tiksliau reik?jo išsiaiškinti, ar s?voka „tiekiamos prek?s, skirtos laivams kuru ir atsargomis apr?pinti“, gali b?ti susijusi ne tik su tiekiamomis prek?mis, tiesiogiai skirtomis laivui kuru ir atsargomis apr?pinti 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 vykdytas ankstesniame prekybos grandinės etape“(23).

35. Kita vertus, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „taikant atleidimą nuo mokesčio ankstesniuose nei galutinis prekių tiekimas laivą naudotojams etapuose valstybės [narš] turėtų nustatyti kontrolės ir priežiūros sistemą, kad būtų užtikrinta galutinė prekių, kurioms taikomas atleidimas nuo mokesčio, paskirtis“ ir kad „tokia sistema valstybėms [naršms] ir atitinkamiems kio subjektams nustatyti 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 tanklaivė eksploatavusi bendrovė *Elmeka NE* vykdė naftos produktais prekiaujančios bendrovės *Oceanix International Bunkering SA*, tiekusios prekes atitinkamam laivui savininkams, sąskaita.

37. Teisingumo Teismas konstatavo, kad, „siekiant užtikrinti darną 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 nurodyto 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 tiek kurį jūros laivams, sudarydama sutartis ne su šiuo laivu naudotojais, bet su neatsiskleidusiais tarpininkais.

39. Kadangi pati bendrovė supildavo kurį tiesiai į laivą, kuriems jis buvo skirtas, bakus ir kadangi tiksliai šitaip pristatyto kuro kiekis buvo galima nustatyti tik į supylus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad, nors pagal taikytinos nacionalinės teisės reikalavimus nuosavybės teisė kurį formaliai buvo perduota tarpininkams, jie niekada negalėjo disponuoti patiektu kiekiu, nes teisė juo

disponuoti priklaus? laiv? valdytojams kaip jo savininkams nuo tada, kai kuras b?davo supilamas ? bakus(29)

40. Teisingumo Teismas iš to padar? išvad?, kad pagrindin?je byloje nagrin?tas preki? tiekimas negal?jo b?ti laikomas preki? tiekimu neatsiskleidusiems tarpininkams ir kad j? reik?jo laikyti preki? tiekimu tiesiogiai laiv? valdytojams, kurie d?l to gal?jo pasinaudoti PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimu PVM(30)

. Taigi tokiu sprendimu Teisingumo Teismas pripažino, kad kuro tiekimas yra neapmokestinamas PVM, net jei s?skaitos fakt?ros už j? išrašomos ne tiesiogiai laiv? valdytojams, o tarpininkams.

41. Pritariu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismui, kuris laikosi nuomon?s, kad teism? praktikoje aiškiai neatsakoma ? klausim?, ar neapmokestinimas taikomas krovinio pakrovimo ? laiv? ar iškrovimo iš jo paslaugoms vien todėl, kad šios paslaugos d?l savo pob?džio yra tiesiogiai susijusios su krovinio reikm?mis, nesvarbu, kas yra paslaug? teik?jas ar gav?jas, ar kaip tik yra priešingai ir šios paslaugos gali b?ti neapmokestinamos tik išrašius s?skaitas fakt?ras už jas ?kio subjektui, kuris yra paskutiniame prekybos grandin?s etape.

42. Atsakymas ? š? klausim? atskleidžia PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte numatyto neapmokestinimo taikymo logik?. Iš ties? ši? nuostat? galima suprasti dviem b?dais, kaip j? yra išaiškin?s Teisingumo Teismas: jis konstatavo, kad neapmokestinimas taikomas tik „galutiniam preki? tiekimui laivo valdytojui“(31)

ir „tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms, kurios skirtos j?rini? laiv? tiesiogin?ms reikm?ms“(32)

43. Pagal pirm?j? samprat?, kuri? pateikia A, Nyderland?, Lenkijos ir Suomijos vyriausyb?s, PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte vienintelis neapmokestinimo kriterijus yra teikiam? paslaug? pob?dis, neatsižvelgiant ? tai, ar šias paslaugas teikia subrangovas ir ar s?skaitos fakt?ros už jas išrašomos krovinio savininkui, ar tre?iajam asmeniui, užuot išrašius jas tiesiogiai laivo savininkui. Lenkijos vyriausyb?s teigimu, ši samprata visiškai atitinka Teisingumo Teismo praktik?, atsižvelgiant ? skirtumus tarp anks?iau nagrin?t? byl?, kurios ap?m? kuro tiekim? ? laivus ir su tuo susijusias transporto paslaugas, ir šios bylos, kuri susijusi su krovinio pakrovimo ? laiv? ir iškrovimo iš jo paslaugomis.

44. Pagal antr?j? samprat?, kuri? palaiko Graikijos vyriausyb? ir Europos Komisija, pakrovimo ir iškrovimo paslaugos gali b?ti neapmokestinamos PVM tik jeigu jos teikiamos galutiniu prekybos etapu ir tiesiogiai laivo savininkui. Šiuo klausimu Graikijos vyriausyb? nurodo, kad šios paslaugos gali b?ti neapmokestinamos tik jeigu krovinys apima laivo veikimui ir prieži?rai b?tinąs prekes. Jos teigimu, paslaugos, kurios gali b?ti neapmokestinamos PVM, yra išimtinai tos, kurios susijusios su pa?iu laivu ir kurios teikiamos pa?iam laivo savininkui. Siekdama pagr?sti savo aiškinim?, kad pagal PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt? gali b?ti neapmokestinama tik galutin? operacija, t. y. laivo savininkui teikiama paslauga, Komisija nurodo, kad tokiu aiškinimu nenuskriaudžiama n? viena prekybos grandin?s dalis, nes operacij? vykdomas asmuo gali pasinaudoti teise ? atskait?. Taigi jeigu yra pasitelkiamas subrangovas, pagrindin?s ?mon?s laivo savininkui teikiamos paslaugos gali b?ti neapmokestinamos pagal PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt?, o paslaugos, kurias pagrindinei ?monei teikia subrangovas, negali b?ti neapmokestinamos, nes jos n?ra teikiamos galutiniu prekybos etapu, ta?iau tai netrukdo pagrindinei ?monei v?liau atskaityti savo subrangovui sumok?to PVM arba pasir?pinti, kad jis b?t? susigr?žintas. Komisijos teigimu, tik jos si?lomas aiškinimas atitinka Teisingumo Teismo praktik? ir princip?, pagal kur? PVM direktyvos 148 straipsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra prilyginami eksportui. Be to, juo leidžiama užtikrinti paprast? neapmokestinimo taikym?, nes pritaikius š? aiškinim? ankstesniais

prekybos etapais kilt? praktini? sunkum?.

45. Kiekviena iš ši? dviej? samprat? grindžiama tvirtais argumentais.

46. Manau, norint palaikyti aiškinim?, pagal kur? neapmokestinimas PVM gali b?ti taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui suteiktoms paslaugoms, b?tina nurodyti dvi pagrindines priežastis.

47. Pirmoji priežastis susijusi su paslaug? teikimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt?, prilyginimu eksporto operacijoms, kurioms esant PVM automatiškai neapmokestinamas tik galutinis pardav?jo ar jo naudai eksportuojam? preki? tiekimas. Ta?iau subrangovo suteiktos paslaugos, už kurias jis išraš? s?skait? fakt?r? pagrindinei ?monei, o ši perraš? šias s?skaitas fakt?ras užsakovui, kuris n?ra laivo savininkas, teikiamos ankstesniais ekonominiais etapais, tod?l tai visai nepanašu ? eksporto operacij?.

48. Antroji priežastis susijusi su PVM direktyvos 148 straipsnio tikslu, kuris, kaip jau pabr?žiau pirmiau, yra skatinti tarptautin? preki? ir keleivi? vežim? oro ir j?r? transportu, suteikiant šiame sektoriuje veikian?ioms ?mon?ms finansin? naud?, t. y. atleidim? nuo pareigos iš anksto finansuoti PVM. Šiuo poži?riu(33)

atrodo logiška neapmokestinim? taikyti tik toms ?mon?ms, kurios faktiškai ver?iasi tarptautiniu preki? vežimu oru ir j?ra, neapimant kitas operacijas vykdan?i? ?kio subjekt?, nors jos ir yra tiesiogiai susijusios su vežimu. Taigi neapmokestinimas turi priklausyti nuo asmens, kuriam už tai išrašoma s?skaita fakt?ra, statuso.

49. Vis d?lto manau, kad galima rasti ?tikinam? priežas?i?, pagrindžian?i? antr?j? aiškinim?, pagal kur? reikia atsižvelgti ? operacijos pob?d?, nenustatant neapmokestinimo taikymo s?lygos, kad operacij? atlikt? pats paslaug? teik?jas, veikdamas tiesiogiai laivo savininko s?skaita.

50. Pirmoji priežastis yra susijusi su pa?iu PVM direktyvos 148 straipsnio d punkto tekstu, kuriame neapmokestinamos operacijos apibr?žiamos pagal teikiam? paslaug? pob?d?, o ne pagal paslaug? teik?j? ar gav?j?, kurie šioje nuostatoje visai neminimi. Taigi su asmenimis susij? aspektai iš esm?s neturi reikšm?s nustatant neapmokestinamas operacijas.

51. Antroji priežastis yra susijusi su nuo bendros PVM sistemos neatsiejamu mokes?i? neutralumo principu, pagal kur? tas pa?ias operacijas vykdančys ?kio subjektai PVM apmokestinimo srityje neturi b?ti vertinami skirtingai. Manau, pagal š? princip? ?kio subjekt?, teikiant? paslaug?, skirt? tiesiogin?ms laiv? ar j? krovini? reikm?ms tenkinti, draudžiama vertinti skirtingai atsižvelgiant ? tai, ar jis teikia ši? paslaug? tiesiogiai, ar ne, ar pagal asmens, kuriam jis teikia ši? paslaug?, status?.

52. Tre?ioji priežastis, kuri man atrodo esmin?, yra ta, kad Teisingumo Teismo praktik?, pagal kuri? prekybos grandin?je neapmokestinimas PVM turi b?ti taikomas tik paskutiniu šios grandin?s etapu, galima pritaikyti konkre?iam atvejui, kai yra teikiama viena paslauga, tiesiogiai susijusi su laivo ar krovinio reikm?mis. Byla, kurioje priimtas 1990 m. birželio 26 d. Sprendimas *Velker International Oil Company*(34)

, ir byla, kurioje priimtas 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas *Elmek*(35)

, buvo susijusios su situacijomis, kai prieš laivo apr?pinimo kuru ir atsargomis operacij? buvo vykdoma atskira operacija, t. y. pirmojoje byloje – tiekimas ? bakus prieš kurui patenkant ? laiv?, o antrojoje – kuro vežimo operacija prieš pristatant j? laivo savininkams.

53. Ta?iau, kaip teisingai nurodo A ir Lenkijos vyriausyb?, pagrindin?je byloje vienintel? pakrovimo ir iškrovimo paslaug?, tiesiogiai susijusi? su laivo ir jo krovinio reikm?mis, teikia ir s?skait? fakt?r? už j? išrašo subrangovas, ir tik tada A perrašo ši? s?skait? fakt?r? užsakovui.

54. Teisingumo Teismas atsisakym? taikyti neapmokestinim? ankstesniems nei galutinis prekį? tiekimas laivo valdytojui etapams grind? rizika, kad gali pasikeisti nagrin?jam? prekį? ar paslaug? paskirtis, ir iš to valstyb?ms nar?ms kylan?ia pareiga nustatyti kontrol?s ir prieži?ros sistemas siekiant ?sitikinti galutine ši? prekį? ar paslaug? paskirtimi. Šios sistemos valstyb?ms nar?ms ir atitinkamiems veiklos vykdytojams sukelt? apribojim?, kurie yra nesuderinami su teisingu ir paprastu neapmokestinimo taikymu, numatytu PVM direktyvos 131 straipsnyje(36)

55. Ši rizika atsiranda dėl to, kad tam tikros operacijos atliekamos anks?iau nei faktiškai laivas apr?pinamas kuru ir atsargomis, ir dėl j? prekybos grandin?je atsirast? galimybi? pakeisti naftos produkt? paskirt?. Todėl ši rizika nekyla krovinio pakrovimo ar iškrovimo paslaug? teikiant tiesiogiai laive.

56. Nors per pos?d? Komisija nurod? ir kit? gr?sm?, kylan?i? dėl to, kad pakrovimo ? laiv? ir iškrovimo iš jo operacija gali b?ti vykdoma laive, kuris neatitinka PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte nurodyt? kriterij?, nes ne visos valstyb?s nar?s turi kompiuterizuot? registr?, kuriame galima patikrinti pakrauto arba iškrauto laivo charakteristikas. Neneigiant rizikos, krovini? pakrovimo ar iškrovimo operacija gali b?ti vykdoma ? laiv? ar iš laivo, kuris, be kita ko, neplaukioja atviroje j?roje, reikia konstatuoti, kad ši rizika n?ra b?dinga tokiai operacijai, kai j? atlieka subrangovas ir kai pagrindin? ?mon? perrašo s?skait? fakt?r? užsakovui. Iš ties? gali b?ti ir taip, kad operacija, už kuri? paslaug? teik?jas išrašo s?skait? fakt?r? tiesiogiai laivo savininkui, yra susijusi su kitu laivu, nei nurodyti PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte. Taigi, atsižvelgiant ? Komisijos nurodyt? bendr? rizik? logiška, kad reik?t? kvestionuoti pat? šios direktyvos 148 straipsnyje nurodyt? operacij? neapmokestinimo princip?.

57. Šiomis aplinkyb?mis, manau, kad Teisingumo Teismo praktika, susijusi su operacijomis, atliekamomis anks?iau nei faktiškai laivas apr?pinamas kuru ir atsargomis, negali b?ti taikoma paslaugoms, skirtoms tiesiogin?ms krovinio reikm?ms tenkinti. Mano nuomone, PVM direktyvos 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas turi b?ti taikomas atsižvelgiant ? ši? paslaug? pob?d?, o ne ? paslaug? teik?j? ar jas gaunant? asmen?.

IV – Išvada

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

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 148 straipsnio d punkt? reikia aiškinti taip, kad paslaug?, skirt? šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatyt? laiv? ar j? krovini? tiesiogin?ms reikm?ms tenkinti, s?voka apima krovinio pakrovimo ? laiv? ir iškrovimo iš jo paslaugas.

PVM direktyvos 148 straipsnio d punkt? reikia aiškinti taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas krovinio pakrovimo ? laiv? ar iškrovimo iš jo paslaugoms, jeigu šias paslaugas teikia subrangovas, veikiantis ?kio subjekto, kuris pats yra susij?s ne su laivo savininku, bet su ekspeditoriumi, vež?ju ar užsakovu ar su atitinkamo krovinio savininku, s?skaita.

1 Originalo kalba: pranc?z?.

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

3 Toliau – A.

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

direktyva.

5 Toliau – AVL.

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. rugs?jo 3 d. Sprendim? Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

9 Žr., be kita ko, 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? (C?33/11, EU:C:2012:482, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

10 Žr., be kita ko, 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? A (C?33/11, EU:C:2012:482, 48 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

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

12 Žr., be kita ko, 2012 m. liepos 19 d. Sprendim? A (C?33/11, EU:C:2012:482, 49 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

13 Žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendim?Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, 21 punktas, kuriuo prie neapmokestinam?j? paslaug? kategorijos nepriskiriamos lošimo automat? ?rengimo paslaugos, kurios neturi „jokio esminio ryšio su laivybos reikm?mis“).

14 Kursyvu išskirta mano.

15 Kursyvu išskirta mano.

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

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.

26 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas Elmeka (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. rugs?jo 3 d. Sprendimas Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, 47 punktas).

30 2015 m. rugs?jo 3 d. Sprendimas Fast Bunkering Klaip?da (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. rugs?jo 14 d. Sprendimas Elmeka (C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, 25 punktas).

33 Žr. šios išvados 27 punkt?.

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. rugs?jo 3 d. Sprendim? Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, 28 punktas).