



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 4 d. *

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 148 straipsnio d punktas — Neapmokestinimas — Paslaugų teikimas atviroje jūroje plaukiojančių laivų ir jais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti — Krovinių pakrovimas ir iškrovimas, kurį subrangovas atlieka tarpininko sąskaita“

Byloje C-33/16

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) 2016 m. sausio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 20 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, kurią inicijavo

A Oy,

dalyvaujant

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro J. Malenovský (pranešėjas), einantis aštuntosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai M. Safjan ir D. Šváby,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. spalio 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- A Oy, atstovaujamos R. Nyrhinen ir M. Pokkinen,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos H. Leppo,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos E. Tsaousi ir K. Nasopoulou,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir M. de Ree,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kramarczyk-Szaładzińska ir B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir P. Aalto,

* Proceso kalba: suomių.

susipažinęs su 2016 m. gruodžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato 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, 2006, p. 1) 148 straipsnio d punkto aiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *A Oy* pradėtą bylą dėl *Keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija, Suomija) pateikto mokesčių išaiškinimo, pagal kurį subrangovo teikiamoms krovinių pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo paslaugoms, už kurias jis išrašo sąskaitas faktūras įmonei užsakovei, o ne tiesiogiai laivo savininkui, negali būti taikomas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvoje 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistoje 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), buvo įtvirtintas 15 straipsnis, kuriame buvo numatyta:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą, užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

1. prekes, pardavėjo ar jo vardu išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už Bendrijos ribų;

<...>

5. jūrinių laivų, nurodytų 4 dalies a ir b punktuose, tiekimą, modifikavimą, remontą, priežiūrą, nuomojimą ir juose įmontuotos ar naudojamos įrangos, įskaitant ir žvejybos įrangą, tiekimą, nuomojimą, remontą ir priežiūrą;

<...>

8. nenurodytas 5 dalyje paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodytų jūrinių laivų ar jų krovinių tiesioginėms reikmėms;

<...>“

- 4 Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112, kuri įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.
- 5 Direktyvos 2006/112 28 straipsnyje numatyta:

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

6 Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje nustatyta:

„[IX antraštinės dalies] 2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamas užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

7 Šios direktyvos IX antraštinės dalies 7 skyrius pavadintas „Neapmokestinimas PVM, susijęs su tarptautiniu transportu“. Jame yra 148 straipsnis, kuriame sakoma:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

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

<...>

- c) tiekiami, modifikuojami, remontuojami, prižiūrimi, naudojami užsakomiesiems 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 tiesioginėms reikmėms tenkinti;

<...>“

Suomijos teisė

8 Pagrindinės bylos faktinių aplinkybių klostymosi laikotarpiu galiojusios redakcijos 1993 m. gruodžio 30 d. *Arvonlisäverolaki* 1501/1993 (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 71 straipsnio 3 punkte numatyta:

„Neapmokestinami toliau nurodyti pardavimai:

<...>

- 3) paslaugų pardavimas laive arba orlaivyje, kuris vykdo tarptautinį asmenų gabenimą į užsienį, taip pat paslaugų pardavimas tiesioginėms šio laivo arba jo krovinio reikmėms.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 A yra B Oy patronuojamoji bendrovė. Ji savo veiklą vykdo dviejuose uostuose, kur teikia pakrovimo ir iškrovimo, saugojimo, krovinių gabenimo jūrų transportu tarpininkų ir siuntimo paslaugas.

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

- 11 Centrinei mokesčių komisijai A padavė prašymą pateikti mokesčių išaiškinimą, siekdama sužinoti, ar pagal AVL 71 straipsnio 3 dalį subrangovo klientų sąskaita atliktos pakrovimo ir iškrovimo operacijos gali būti neapmokestinamos PVM.
- 12 2014 m. spalio 1 d. sprendimu Centrinė mokesčių komisija nurodė A, kad krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugos neturi būti laikomos PVM neapmokestinamomis paslaugomis, kaip tai suprantama pagal AVL 71 straipsnio 3 dalį, kuria PVM direktyvos 148 straipsnio a, c ir d punktai perkeliama į nacionalinę teisę, nes paslaugų teikimas tarptautiniais maršrutais plaukiojantiems laivams ar jų kroviniams gali būti neapmokestinamas PVM tik jeigu nagrinėjamos paslaugos teikiamos galutiniu prekybos etapu. Taigi prašyme numatyto atveju pakrovimo ir iškrovimo paslaugos teikiamos anksčiau nei galutiniu prekybos etapu.
- 13 A apskundė šį sprendimą *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) teigdamą, kad jame nesilaikyta Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkto, nes ši nuostata turi būti aiškinama taip, jog paslaugos, kurios dėl jų pobūdžio yra susijusios su laivų ar jais gabenamų krovinių tiesioginėmis reikmėmis, kaip antai krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugos, turi būti neapmokestinamos PVM, neatsižvelgiant į tai, koks asmuo teikia ar įsigyja šias paslaugas.
- 14 Gindamasis Suomijos mokesčių administratorius rėmėsi, be kita ko, 2006 m. rugsėjo 14 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) ir teigė, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM taikomas tik nagrinėjamų paslaugų galutiniame prekybos etape.
- 15 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad remiantis minėtu sprendimu negalima atsakyti į klausimą, ar kai iš paties nagrinėjamos paslaugos pobūdžio matyti, jog ji yra susijusi su atviroje jūroje plaukiojančių laivų ar jų krovinių tiesioginėmis reikmėmis, tam, kad būtų taikomas neapmokestinimas PVM, būtina, jog sąskaita faktūra už šią paslaugą būtų išrašoma tiesiogiai laivo savininkui.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad krovinių pakrovimo į laivą ir iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, skirtos laivais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms tenkinti, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos to paties straipsnio a punktą?
 2. Ar, atsižvelgiant į [2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563)] 24 punktą, pagal kurį šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas negali būti taikomas paslaugoms, kurios teikiamos ankstesniuose prekybos etapuose, Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad jis taikomas ir šioje byloje nagrinėjamoms paslaugoms, kai A <...> subrangovo pirmame prekybos etape suteiktos paslaugos fiziškai yra tiesiogiai susijusios su krovinio reikmėms tenkinti skirta paslauga, už kurią A <...> sąskaitą faktūrą išrašo tranzito įmonei arba transporto įmonei?
 3. Ar, atsižvelgiant į [minėto sprendimo] 24 punktą, pagal kurį nagrinėjamoje nuostatoje numatytas neapmokestinimas gali būti taikomas tik tuomet, kai paslaugos suteiktos tiesiogiai laivo savininkui, Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad šis neapmokestinimas negali būti taikomas, kai paslaugos suteikiamos krovinio turėtojui, kaip antai atitinkamų prekių eksportuotojui arba importuotojui?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 17 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad krovinių pakrovimo į laivą ar iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, teikiamos tiesioginėms šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytų laivų ir jais gabenamų krovinių reikmėms tenkinti.
- 18 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą PVM neapmokestinamos kitos paslaugos, nei numatytos šio straipsnio c punkte, kurios teikiamos to paties straipsnio a punkte numatytų laivų ir jais gabenamų krovinių tiesioginėms reikmėms.
- 19 Taigi iš minėto straipsnio 148 straipsnio d punkto formuluotės matyti: tam, kad paslauga būtų viena iš šių „kitų paslaugų“, šioje nuostatoje reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamos paslaugos būtų teikiamos tiesioginėms laivo ir juo gabenamo krovinio reikmėms ir, antra, kad šis laivas būtų vienas iš šios direktyvos 148 straipsnio a punkte nurodytų laivų.
- 20 Dėl antros iš šių sąlygų atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog pagrindinėje byloje ji yra įgyvendinta; tai jis turi patikrinti.
- 21 Dėl pirmos sąlygos reikia pažymėti, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte nenurodyta, kaip reikia suprasti sąvoką „laivų ar jais gabenamų krovinių tiesioginės reikmės“. Šiomis aplinkybėmis šią sąvoką reikia aiškinti atsižvelgiant į šio 148 straipsnio d punkto kontekstą.
- 22 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio c punkte, į kurią daroma aiški nuoroda į šios direktyvos 148 straipsnio d punktą, siekiama remiantis pastaruoju punktu neapmokestinti paslaugų, susijusių su tarptautinių jūrų transportu, ir šioms paslaugoms apibrėžti nurodomi tie patys laivai, t. y. to paties straipsnio a punkte numatyti laivai. Kadangi šios dvi nuostatos yra tokios panašios ir viena kitą papildančios, sąvoką „laivų ar jais gabenamų krovinių tiesioginės reikmės“ reikia aiškinti remiantis šios direktyvos 148 straipsnio c punkto struktūra.
- 23 Taigi pažymėtina, jog pagal Direktyvos 2006/112 148 straipsnio c punktą neapmokestinama, be kita ko, su šio straipsnio a punkte numatyto laivo naudojimui reikalingu objektu susijusi nuoma, remontas ir priežiūra. Taigi iš esmės minėto 148 straipsnio c punkte įtvirtintas reikalavimas, kad būtų ryšys tarp suteiktos paslaugos ir atitinkamo laivo naudojimo (šiuo klausimu žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, 21 punktą).
- 24 Krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugos atitinka šį reikalavimą. Iš tiesų krovinių gabenimas yra įprasta atviroje jūroje plaukiojančių laivų naudojimo forma. Taigi tam, kad krovinyje galėtų būti gabenamas ir kad laivas galėtų būti taip naudojamas, būtina, jog minėtas krovinyje būtų pakrautas į šį laivą išvykimo uoste, o vėliau iškrautas atvykimo uoste.
- 25 Vadinas, tokios paslaugos turi būti laikomos skirtomis Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte numatyto laivo krovinio tiesioginėms reikmėms tenkinti ir tiek, kiek jos būtinos šį krovinį gabenančiam laivui naudoti, jos turi būti laikomos skirtomis taip pat šio laivo tiesioginėms reikmėms tenkinti.
- 26 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad krovinių pakrovimo į laivą ar iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, teikiamos tiesioginėms šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytų laivų ir jų krovinių reikmėms tenkinti.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

- 27 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad neapmokestinamos tik paslaugos, kurios susijusios su per galutinį prekybos etapą vykdomu krovinių pakrovimu į šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytą laivą ar iškrovimu iš jo, ar taip pat neapmokestinamos paslaugos, teiktos per ankstesnį etapą, kaip antai subrangovo teikta paslauga ūkio subjektui, kuris perrašo sąskaitą faktūrą už šią paslaugą tranzito arba transporto įmonei. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar minėto 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad taip pat neapmokestinamos šių krovinių turėtojai, kaip antai jų eksportuotojai arba importuotojai, teiktos jų pakrovimo ir iškrovimo paslaugos.
- 28 Visų pirma reikia pažymėti, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte neminimas jame nurodytų paslaugų konkretus prekybos grandinės etapas ir asmuo, kuriam turi būti išrašyta sąskaita faktūra už šias paslaugas. Todėl vien remiantis šios nuostatos formuluote negalima manyti, kad jame numatytas neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurios teikiamos ne per galutinį prekybos etapą arba už kurias sąskaita faktūrą išrašoma tarpininkui.
- 29 Šiomis sąlygomis reikia išnagrinėti, ar toks neapmokestinimo netaikymas gali būti kildinamas iš Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkto konteksto.
- 30 Šiuo klausimu pagal Direktyvos 2006/112 131 straipsnį, kurio tekstas atitinka Šeštosios direktyvos 15 straipsnio pirmą sakinį, valstybės narės turi įgyvendinti Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatytą neapmokestinimą taip, kad jis galėtų būti taikomas tinkamai ir sąžiningai ir kad būtų galima užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.
- 31 Taigi tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 24 punkte nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 punkte, kurio tekstas identiška perkeltas į Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą, numatytas neapmokestinimas, taikomas tik sandoriams, vykdomiems nagrinėjamos paslaugos prekybos galutiniame etape.
- 32 Vis dėlto primintina, kad labai specifinėse sujungtose bylose, kuriose buvo priimtas 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563), buvo nagrinėjamas kuro gabenimo paslaugų teikimas užsakovo, kuris vėliau šį kūrą perparduodavo laivų savininkams, sąskaita. Taigi reikėjo praktiškai įvykdyti keletą sandorių prieš atsirandant galimybei panaudoti šias paslaugas reikmėms, numatytoms Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 punkte, ir šis panaudojimas būdavo neabejotinas tik tuomet, kai kuras būdavo patiektas laivų eksploatuotojams, kurie jį sunaudodavo. Todėl šiame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad, siekiant numatytą neapmokestinimą taikyti ankstesniuose šios paslaugos prekybos etapuose, reikėtų įgyvendinti kontrolės ir stebėsenos mechanizmus tam, kad būtų užsitikrinta minėto kuro galutinė paskirtis. Tačiau šie mechanizmai taptų suvaržymais ir būtų nesuderinami su tinkamu ir sąžiningu neapmokestinimo taikymu.
- 33 Tokia jurisprudencija, priimta atsižvelgiant į bylą, kuriose buvo priimtas minėtas sprendimas, konkrečias aplinkybes, susijusias su paslaugomis, kurios galėjo būti nepanaudotos jų paskirčiai, negali būti taikoma situacijoms, kai paslaugos paskirtis dėl jos pobūdžio yra neabejotina nuo to momento, kai dėl jos yra sutarta. Iš tiesų susiklosčius tokioms situacijoms Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatyto neapmokestinimo tinkamas ir sąžiningas taikymas yra užtikrintas nenustačius kontrolės ir stebėsenos mechanizmų.

- 34 Taip yra krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atveju. Iš tikrųjų, iš atsakymo į pirmąjį klausimą matyti, kad patikrinimas siekiant išsiaiškinti, ar jos atitinka Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sąlygas, priklauso tik nuo laivo, į kurį turi būti pakraunama arba iš kurio turi būti iškraunama, rūšies. Taigi šių paslaugų panaudojimas gali būti laikomas neabejotinai nuo tada, kai sutariama dėl jų teikimo tvarkos.
- 35 Kadangi nėra nieko kito konkretaus, kas galėtų pateisinti tai, jog minėtos direktyvos 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas taikomas tik nagrinėjamos paslaugos prekybos grandinės galutiniame etape, reikia konstatuoti, kad krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atveju šis neapmokestinimas taikomas ne tik paslaugoms, kurios teikiamos per šių paslaugų prekybos galutinį etapą, bet ir paslaugoms, kurios suteiktos per ankstesnį etapą.
- 36 Be to, tokią išvadą taip pat patvirtina Direktyvos 2006/112 148 straipsniu siekiamas tikslas.
- 37 Iš tiesų, kaip matyti iš šios direktyvos IX antraštinės dalies 7 skyriaus pavadinimo, juo siekiamas tikslas – paskatinti tarptautinį krovinių arba asmenų transportą. Taigi Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatytą neapmokestinimą aiškinant taip, kad jis taikomas tik krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugoms prekybos galutiniame etape, tai prieštarautų šiam tikslui, nes šios grandinės kiekvienas tarpininkas turi perkelti piniginių avansų, kylančių iš PVM mokėjimo, finansavimo išlaidų našta savo klientams, dėl šio aiškinimo padidėtų tarptautinio transporto kainos ir toks padidėjimas nebūtų pateisinamas būtinybe užtikrinti tinkamą ir sąžiningą šio neapmokestinimo taikymą.
- 38 Antra, dėl krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugų teikimo ūkio subjektui, kuris perrašo sąskaitas faktūras už jas kitam ūkio subjektui, kaip antai tranzito arba transporto įmonei, konstatuotina, kad, viena vertus, daroma prielaida, kad kiekvienas ūkio subjektas veikia savo vardu. Kita vertus, kai asmuo sutinka kito sąskaita apmokėti sąskaitą faktūrą už paslaugas, jis gali būti laikomas dalyvavusiu teikiant šią paslaugą.
- 39 Taigi pagal Direktyvos 2006/112 28 straipsnį, kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens sąskaita dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis pats gavo ir suteikė tas paslaugas.
- 40 Darytina išvada, kad kai sąskaita faktūra už krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugas, suteiktas ūkio subjektui, perrašoma tranzito arba transporto įmonei, manytina, jog buvo suteikta nauja paslauga, kuri pakeitė anksčiau suteiktos paslaugos vietą šių paslaugų prekybos grandinėje, išskyrus atvejus, jeigu buvo nustatyta, kad ši įmonė veikė savo vardu.
- 41 Vis dėlto vien dėl šios aplinkybės negalima abejoti tuo, kad krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugoms taikomas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, dėl to, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas taikomas tokioms paslaugoms, neatsižvelgiant į nagrinėjamos paslaugos prekybos grandinės etapą, papildomos paslaugos atsiradimas šioje grandinėje neturi įtakos minėto neapmokestinimo taikymui.
- 42 Trečia, dėl Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatyto neapmokestinimo taikymo krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugoms, suteiktoms atitinkamų krovinių turėtojams, pažymėtina: kadangi, kaip tai buvo ką tik priminta, jis taikomas neatsižvelgiant į krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugų prekybos grandinės etapą, tokios paslaugos gali būti neapmokestinamos su sąlyga, jog jos sudaro prekybos grandinės dalį.

- 43 Taigi šiuo klausimu, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Elmeka* (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) 24 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad paslaugos prekybos grandinė, kuri buvo nagrinėjama byloje, kurioje buvo priimtas šis sprendimas, buvo baigta, kai minėta paslauga buvo pateikta atitinkamo laivo savininkui.
- 44 Tai nurodžius reikia priminti šios išvados kontekstą. Iš tiesų šiose bylose buvo nagrinėjamos kuro ir kitų atsargų transporto paslaugos. Kadangi šiomis paslaugomis buvo siekiama patenkinti atitinkamų laivų reikmes ir jos nebuvo tiesiogiai susijusios su gabenamais kroviniais, jų, kaip tokių, išlaidos negalėjo būti perkeltamos šių krovinių turėtojams.
- 45 Vis dėlto krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugų atveju, kadangi jos, kaip tokios, tiesiogiai susijusios su gabenamais kroviniais ir todėl jų išlaidos gali būti perkeltamos šių krovinių turėtojams, reikia laikyti, kad jų suteikimas minėtiems turėtojams visuomet yra jų prekybos grandinės galutinis etapas. Darytina išvada, kad tokios paslaugos gali būti neapmokestinamos remiantis Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktu.
- 46 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad, pirma, neapmokestinamos gali būti ne tik paslaugos, kurios yra susijusios su per galutinį prekybos etapą vykdomu krovinių pakrovimu į šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytą laivą ar iškrovimu iš jo, bet ir paslaugos, teiktos per ankstesnį etapą, kaip antai subrangovo teikta paslauga ūkio subjektui, kuris perrašo sąskaitą faktūrą už šią paslaugą tranzito arba transporto įmonei, ir, antra, taip pat gali būti neapmokestinamos šių krovinių turėtojui, kaip antai jų eksportuotojui arba importuotojui, teiktos jų pakrovimo ir iškrovimo paslaugos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad krovinių pakrovimo į laivą ar iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, teikiamos tiesioginėms šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytų laivų ir jų krovinių reikmėms tenkinti.**
- 2. Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktą reikia aiškinti taip, kad, pirma, neapmokestinamos gali būti ne tik paslaugos, kurios yra susijusios su per galutinį prekybos etapą vykdomu krovinių pakrovimu į šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytą laivą ar iškrovimu iš jo, bet ir paslaugos, teiktos per ankstesnį etapą, kaip antai subrangovo teikta paslauga ūkio subjektui, kuris perrašo sąskaitą faktūrą už šią paslaugą tranzito arba transporto įmonei, ir, antra, taip pat gali būti neapmokestinamos šių krovinių turėtojui, kaip antai jų eksportuotojui arba importuotojui, teiktos jų pakrovimo ir iškrovimo paslaugos.**

Parašai.