



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2015 m. kovo 5 d.¹

Byla C-526/13

**UAB „Fast Bunkering Klaipėda“
prieš
Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

(Mokestinių ginčų 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 prekių galutinė paskirtis, atsižvelgiant į mokesčių administratoriui prieš tiekimą pateiktus patvirtinamuosius įrodymus“

1. Pagal PVM direktyvos² 148 straipsnį reikalaujama, kad valstybės narės, be kita ko, neapmokestintų PVM tiekiamų prekių, skirtų tam tikriems laivams, naudojamiems navigacijoje atviroje jūroje, kuru ir atsargomis aprūpinti. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Mokestinių ginčų komisija)³ nagrinėjamas ginčas susijęs su kuro atsargų tiekimo sandoriais, dėl kurių sąskaitos faktūros išrašytos ne tiesiogiai tokių laivų valdytojams, bet tarpininkams, nors galutinė kuro paskirtis yra nustatyta iš anksto ir kuras tiesiogiai pristatomas į atitinkamus laivus. Mokestinių ginčų komisija nori sužinoti, ar tokiu atveju taikomas neapmokestinimas.

PVM direktyva

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

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

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 Mokestinių ginčų 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.

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

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

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

<...>

c) tiekiami, modifikuojami, remontuojami, prižiūrimi, naudojami užsakomiesiems reisams ir nuomojami a punkte nurodyti jūrų laivai, taip pat tiekiami, nuomojami, remontuojami ir prižiūrimi 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;

<...>“

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

6. PVM direktyvos 148 straipsnio a punktas yra tiesioginis Šeštosios direktyvos⁵ 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, siekdamas užtikrinti galutinę tiekiamų prekių, kurioms netaikomas PVM, paskirtį.

7. PVM direktyvos 148 straipsnio e, f ir g punktuose įtvirtintos nuostatos yra panašios į atitinkamai a, c ir d punktų nuostatas, pagal kurias PVM neapmokestinamas prekių, skirtų kuru ir atsargomis aprūpinti orlaiviams, kuriuos naudoja oro transporto įmonės, už atlygį gabenančios 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 punktu⁷.

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 į šio įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytus laivus, [būtent jūrų laivus, skirtus keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti]. <...>

<...>

5 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva (77/388/EEB) dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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.

3. Šiame įstatyme atsargomis laikomi <...> degalai (variklių kuras) ir tepalai. <...>“

9. Įvairiose taisyklėse, reglamentuojančiose laivų ir orlaivių aprūpinimą 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 įstaigoms.

Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudicinis klausimas

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

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

12. Tačiau užsakymus tiesiogiai pateikdavo ne laivų savininkai ar valdytojai, bet įvairiose valstybėse narėse įsisteigę tarpininkai. FBK pardavimo sąskaitas faktūras išrašydavo tarpininkams, o ne laivų savininkams ar valdytojams. Sudarydami sandorius su FBK ir laivų savininkais ar valdytojais (pirkdami kurą iš FBK ir parduodami jį laivų savininkams ar valdytojams), tarpininkai veikė savo vardu, tačiau patys niekada asmeniškai nedalyvaudavo pagal kurią nors užsakymą pristatant kurą. 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 reiškę, kad jos „buvo tiekiamos ankstesniame pirkimo grandinės etape“, todėl negalėjo būti neapmokestintas PVM.

14. Dabar ginčą nagrinėja Mokestinių ginčų komisija, kuriai kyla tam tikrų abejonių dėl sprendimuose *Velker* ir *Elmeka* nurodytų motyvų taikymo tokioje situacijoje, kai faktiškai kurą atitinkamiems laivams tiesiogiai pristatė FBK ir faktiškai galiojo tinkamos kontrolės priemonės siekiant užtikrintai nustatyti galutinę kuro paskirtį. Mokestinių ginčų komisija taip pat nurodo, kad Sprendime A⁸ 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 įsigijimo momentu ir vėliau patikrinti, kaip jis faktiškai naudojamas, galėjo atsirasti apribojimų, nesuderinamų su teisingu ir sąžiningu neapmokestinimo taikymu.

15. Todėl Mokestinių 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 įrodymai?“

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.

8 — Visų pirma 51–56 punktuose.

Vertinimas

Ivadinės 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 nurodytą faktinių aplinkybių aprašymą FBK papildė rašytinėse pastabose ir per teismo posėdį. Lietuvos vyriausybė ir Komisija taip pat pateikė pastabų dėl faktinių aplinkybių. Tačiau net ir tokiu atveju nebuvo įmanoma išsiaiškinti tikslų 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 valstybių narių uostuose skiriasi, todėl teisingas sprendimas šioje byloje ne visada gali pasirodyti esąs teisingas kitose bylose.

19. Atsižvelgdama į šias aplinkybes manau, kad toliau nurodyti aspektai yra svarbiausi šioje byloje. Atrodo, kad nė vienas iš jų nėra ginčijamas.

20. FBK kurą perka ne Europos Sąjungoje ir saugo jį taikydama muitinio sandėliavimo procedūrą, pagal kurią importo apmokestinimas PVM sustabdomas iki to laiko, kai kurą galima išleisti į laisvą apyvartą Sąjungoje.

21. Prireikus laivą papildyti kuro atsargomis, valdytojas susisiekiama su tarpininku, nurodo laivą, reikalingą (apytikslį) kuro kiekį ir uostą (arba galbūt uostus), kuriame (kuriuose) laivas prisišvartuos ir į jį bus galima pripilti kuro. Tuomet tarpininkas parenka tiekėją (šiuo atveju tai yra FBK) ir pateikia užsakymą dėl kuro pristatymo į laivo denį.

22. Tokios procedūros tikslas – supaprastinti reikalų tvarkymą ir suteikti abiem šalims garantijų. Laivų valdytojai gali ir neturėti tiekėjų kontaktų kiekviename uoste. Tiekėjai gali įtariai žiūrėti į kuro pristatymą, jeigu jie nėra tikri dėl laivo valdytojo kreditingumo. Specializuoti tarpininkai, kurie reguliariai dirba su abiem šalimis ir todėl gali įsipareigoti sumokėti tiekėjui, 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 užsakytą kurą į atitinkamų laivų degalų bakus pristato iš muitinės sandėlių atlikdama reikalingas reeksporto procedūras. FBK sąskaitą faktūrą dėl faktiškai pristatyto kuro kiekio tarpininkui, kuris yra vienintelis pardavimo sutarties kontrahentas, gali išrašyti tik pristačiusi kurą. Remdamasi prielaida, kad pardavimas buvo neapmokestinamas pagal Lietuvoje galiojančias nuostatas, kuriomis įgyvendinamas PVM direktyvos 148 straipsnio a punktas, FBK savo išrašytose sąskaitose faktūrose dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų kuro pristatymo atvejų nenurodydavo PVM.

25. Tarpininkas sąskaitą faktūrą už kurą išrašo laivo valdytojui⁹. Būtent dėl šio aspekto, kuris, žinoma, nėra susijęs su FBK, Teisingumo Teismas turi mažiausiai informacijos. Įvairūs tarpininkai ir laivų valdytojai gali būti sudarę skirtingų susitarimų. Tačiau akivaizdu, kad tarpininkas, kuris iš FBK nusipirko kuro, turi jį parduoti laivo valdytojui ir norės, kad šis sandoris galiausiai būtų pelningas. Jis tai galėtų padaryti, pvz., paprasčiausiai brangiau parduodamas kurą arba parduodamas kurą už tą pačią kainą, tačiau pridėdamas papildomą mokestį už jo teikiamas administracines, komercines ir finansines paslaugas. Todėl neturint papildomos informacijos negalima daryti prielaidos, kad tarpininkai visada veikia remdamiesi tam tikru konkrečiu pagrindu. Tačiau, atrodo, sutariama, kad, sudarydami pagrindinėje byloje nagrinėjamus sandorius, tarpininkai veikė savo vardu, pirko kurą iš FBK ir pardavė jį laivo valdytojui, o ne veikė kaip paprasčiausi laivo valdytojo agentai ar dvi šalis suvedantys brokeriai.

26. Savo analizę pagrįsiu pirmiau nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis.

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 dabartinės PVM direktyvos 148 straipsnio a punktas. Toliau aptariamos esminės šios bylos faktinės aplinkybės.

28. *Forsythe* iš *Velker* nusipirko dvi bunkerinio kuro, skirto jos laivams, naudojamiems navigacijoje atviroje jūroje, siuntas; *Velker* anksčiau abi siuntas pirko iš *Verhoeven*; *Verhoeven*, savo ruožtu, vieną iš šių siuntų pirko iš *Olie Verwerking Amsterdam* (toliau – OVA). *Velker* pardavimo sandorio su *Forsythe* sudarymo momentu siuntas vis dar turėjo atitinkamai *Verhoeven* ir OVA. *Velker* ir *Forsythe* sudarius pardavimo sandorį, siuntas *Verhoeven* ir OVA pristatė *Forsythe*.

29. Šioje sandorių grandinėje OVA, parduodama siuntas *Verhoeven*, netaikė jokio PVM, *Verhoeven* visas siuntas pardavė *Velker* be mokesčio, o *Velker* visas siuntas be mokesčio pardavė *Forsythe*. Pagrindinėje byloje reikėjo atsakyti į tokį klausimą: jeigu siuntas, kurias *Velker* pardavė *Forsythe*, buvo teisingai neapmokestintos PVM pagal tuo metu galiojusią Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalį, ar tokiu atveju toks neapmokestinimas taip pat galėjo būti taikomas siuntoms, kurias OVA anksčiau pardavė *Verhoeven*, ir siuntoms, kurias *Verhoeven* anksčiau pardavė *Velker*¹⁰?

30. Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį į tai, kad toje nuostatoje įtvirtintas neapmokestinimas turi būti aiškinamas siaurai ir kad jis buvo taikomas laivų, naudojamų navigacijoje atviroje jūroje, aprūpinimui kuru ir atsargomis, nes tokios operacijos prilygo eksportui. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad privalomas eksporto atleidimas nuo mokesčio „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 apsirūpintų kuru ir atsargomis, atleidimo nuo mokesčio negalima taikyti prekių tiekimui, kuris buvo įvykdytas ankstesniame pirkimo grandinės etape“. Be to, Teisingumo Teismas, atsakydamas į teiginį, kad neapmokestinimo taikymas visuose vykdant tiekimą atsirandančiuose pirkimo etapuose padėtų supaprastinti administravimą, išaiškino priešingai, t. y. kad tokiu atveju valstybės narės turėtų nustatyti sudėtingas priežiūros ir kontrolės sistemas, kurių nebūtų įmanoma suderinti su „teisingu ir paprastu“ neapmokestinimo taikymu¹¹.

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 sandorių grandinės sandoris ar visa sandorių grandinė.

10 — Kitas klausimas buvo susijęs su tuo, ar *Forsythe* pardavimo sandoriai iš tikrųjų buvo teisingai neapmokestinti, atsižvelgiant į tai, kad *Forsythe* prieš pristatydamą kurą į laivo, kuriame jis turėjo būti naudojamas, denį jį laikė sausumoje. Teisingumo Teismas nustatė, kad tomis aplinkybėmis neapmokestinimas buvo taikomas teisingai, tačiau šis aspektas nagrinėjamoje byloje nėra reikšmingas.

11 — Sprendimo *Velker* 20–24 punktai.

31. Šie argumentai, atsižvelgiant į jūrinio kuro vežimo paslaugas, teikiamas ne tiesiogiai laivų, naudojamų navigacijoje atviroje jūroje, valdytojams, bet aprūpinimo kuru bendrovei, kuri tiekė kurą tokiems valdytojams, buvo patvirtinti Sprendime *Elmeka*. Šiomis aplinkybėmis neapmokestinimas, kuris buvo nustatytas tuo metu galiojusios Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 8 dalyje, taip pat negalėjo būti taikomas¹².

32. Vis dėlto Sprendime *A* buvo laikomasi kitokio požiūrio. Ši byla buvo susijusi su orlaivio tiekimu ne tiesiogiai oro linijoms, kurios „už atlygį gabena daugiausia tarptautiniais maršrutais“¹³, bet bendrovei, kuri nuomoja orlaivį tokioms oro linijoms. Teisingumo Teismas manė, kad tokiomis aplinkybėmis netaikant neapmokestinimo būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas. Jis atskyrė šią situaciją nuo bylose *Velker* ir *Elmeka* nagrinėtų situacijų remdamasis tuo, kad „iš tiesų tokiais atvejais neapmokestinimui taikant sąlygą, kad paskirtis būtų žinoma ir tinkamai nustatyta, kai orlaivis įsigijamas, o vėliau patikrinta, kaip tokia bendrovė šį orlaivį faktiškai naudoja, neatrodo, atsižvelgiant į aptariamo turto rūšį ir visų pirma į įregistravimo ir leidimų, kurie būtini norint jį naudoti, sistemą, kad valstybėms ir atitinkamiems ūkio subjektams atsirastų apribojimų, nesuderinamų su teisingu ir sąžiningu Šeštojoje direktyvoje numatytą 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 nusistovėjusią teismo praktiką ši sąvoka „nėra susijusi su nuosavybės perleidimu nacionalinės teisės numatytais būdais ir apima bet kokią vienos šalies, įgaliojančios kitą šalį *de facto* kaip savininkei disponuoti materialiuoju turtu, atliktą materialiojo turto perdavimą“; ir iš esmės „nacionalinis teismas, remdamasis faktinėmis bylos aplinkybėmis, turi kiekvienu konkrečiu atveju nustatyti, ar buvo perduota teisė disponuoti atitinkamu turtu kaip savininkui“¹⁵.

34. Byloje *Auto Lease Holland* Teisingumo Teismas savo sprendimą pagrindė neginčytomis faktinėmis aplinkybėmis. 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 galėjo pirkti kuro, kiekvieną mėnesį iš anksto sumokėdavo vieną dvyliką tikėtinų metinių išlaidų, o metų pabaigoje buvo išrašoma realiai suvartoto kuro sąskaita, į kurią buvo įtraukiamas ir kuro administravimo mokestis. Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinimo PVM tikslais nuomotojas nuomininkui kuro netiekė. Teisingumo Teismas nurodė: „<...> būtina nustatyti kam, t. y. nuomotojui ar nuomininkui, naftos bendrovės perdavė <...> tą teisę faktiškai disponuoti kuru kaip savininkui. <...> Neginčijama, kad nuomininkas yra įgaliotas disponuoti kuru lyg jis būtų jo savininkas. Jis pilasi kuro tiesiogiai degalinėse ir *Auto Lease* niekada neturi teisės nuspręsti, kaip arba kokiu tikslu kuras turi būti naudojamas. <...> Argumentas, kad kuras tiekiamas *Auto Lease*, nes nuomininkas jį 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 metų pabaigoje, yra nuomininko finansinė atsakomybė, 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 jį galėtų perparduoti nuomininkui; kurą perka nuomininkas ir laisvai pasirenka jo kokybę, kiekį 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.

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.

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 kurą fiziškai pristatydamas laivo valdytojui, o juridinė kuro nuosavybė 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* juridinė kuro nuosavybė pasikeisdavo prieš tai, kai jis būdavo pristatomas atitinkamam laivų valdytojui, o nagrinėjamoje pagrindinėje byloje atrodo tikėtina, kad juridinė kuro nuosavybė galėjo pasikeisti tik pristačius kurą, nes tik tuomet buvo galima nustatyti pristatyto kuro kiekį ir išrašyti už jį sąskaitą faktūrą¹⁷.

39. Atsižvelgiant į tai, atrodo būtina išsiaiškinti etapą, kada perduodama „teisė 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 Mokestinių 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 taikytiną teisę (situacijos gali skirtis, nelygu sandoris, ir jų negalima nustatyti iš anksto) šalys (išskyrus atitinkamą laivų valdytojus), kurioms (tarp kurių) teisiškai ir faktiškai perėjo ir (ar) toliau priklauso juridinė kuro nuosavybė, turi įgaliojimus kaip savininkės 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 kurą 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 intervencijos¹⁹. Praktiškai nėra jokios tikimybės, kad kuras nebus sunaudotas laivo poreikiams, ir atrodo neįtikima, kad tarpininkas tam tikrą laiką tarpą, 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 kurą *Forsythe*, *Velker* faktiškai ir teisiškai galėjo disponuoti krovinių, kuriuos turėjo *Verhoeven* ir OVA, ir dėl jų 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.

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 pateikti prieš išplaukiant laivui A, ir visa ši procedūra nebūtų žinoma uostui ar muitinei.

44. Iki to laiko, kai užbaigiami visi pardavimo formalumai, ir atsižvelgiant į faktines sutarties sąlygas juridinė kuro nuosavybė ir, žinoma, teisė reikalauti už jį sumokėti (atsižvelgiant į aplinkybes ir taikytiną teisę, toks reikalavimas gali būti susijęs su jūrų 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 būtent tuo metu apmokestinimo PVM tikslais įvykdomas prekių tiekimas, kuris, atsižvelgiant į aplinkybes, turi būti apmokestinamas arba neapmokestinamas.

45. Tai, kad tiekimo momentu juridinė nuosavybė perduodama du ar daugiau kartų, nedaro įtakos pareigai mokėti mokesťį 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 požiūris 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 požiūris 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 laivų, naudojamų 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, vadovaujamosi tokiu pat požiūriu.

47. Tačiau, visų pirma, Lietuvos vyriausybė ir Komisija pateikė kitų argumentų, kuriais grindžiamas skirtingas požiūris, todėl šiuos argumentus, kurie, atrodo, yra svarbūs, būtina išnagrinėti.

Kitokią analizę pagrindžiantys argumentai

48. Pirma, teigiama, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką mokesčių neutralumo principas reiškia, kad ūkio subjektai, vykdantys tokius pačius sandorius, negali būti vertinami skirtingai apmokestinant PVM, ir šiuo atžvilgiu neapmokestinimas turi būti aiškinamas siaurai, nes jis yra bendrojo principo, nurodančio, jog kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį apmokestinamas PVM mokesčiu, išimtis; vis dėlto reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad neapmokestinimui apibrėžti vartojamos sąvokos turėtų būti aiškinamos taip, kad jis taptų neveiksmingas²¹. Todėl šiuo požiūriu PVM direktyvos 148 straipsnio a punktas 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 kokių nors faktinių šio požiūrio ir mano pateiktos analizės neatitikimų.

20 — Žr., pvz., BIMCO (Baltijos ir tarptautinės jūrininkystės tarybos) standartinės aprūpinimo kuru sutarties 10 straipsnį ir BIMCO „Bunker Non-Lien Clause for Time Charter Parties“ (liet. Laivą 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 nurodytą teismo praktiką.

50. Tais atvejais, kaip nustatyta Sprendime *Velker*, kai yra keletas vienas po kito vykdomų tiekimų ir kiekvienas vėlesnis teisėtai savininkas, kaip toks, turi visus įgaliojimus teisiškai ir fiziškai disponuoti kuru iki to momento, kai sandoris tampa eksporto sandoriu²², visiškai pritariu, kad, remiantis siauru ir iš tikrųjų bet koku racionaliu aiškinimu, PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte nustatytą neapmokestinimą galima taikyti tik tuo momentu. Priešingai, tais atvejais, kai įgaliojimai faktiškai disponuoti kuru kaip savininkui arba taip pat kaip savininkui grandinėje perduodami tik vieną kartą tuo momentu, kuris prilygsta eksportui, ir kai bet koks tarpinis arba vėlesnis juridinis sandoris faktiškai yra susijęs tik su mokėjimo reikalavimo laivo valdytojui perdavimu, aiškinimas, pagal kurį kuro pristatymas taip pat apima tokius tarpinius arba vėlesnius juridinius sandorius, iš tikrųjų yra ne ką siauresnis. Tokiu aiškinimu taip pat nepažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, nes šioje byloje FBK ir laivo valdytojui tarpininkaujantys tarpininkai nedalyvauja tokiuose pačiuose sandoriuose, kokie nagrinėti byloje *Velker*, kuriuos vykdė OVA ar *Verhoeven*. FBK prekiaavo rinkoje, kurioje galutinė kuro paskirtis dar nebuvo nustatyta ir galėjo būti skirtinga; OVA ir *Verhoeven* dalyvavo sandoriuose, susijusiuose su kuru, kurio galutinė paskirtis jau buvo nustatyta.

51. Antra, Lietuvos vyriausybė pateikia nuorodą į 2011 m. liepos 1 d. PVM komiteto gaires, kuriose komitetas „beveik vieningai“ sutarė, kad PVM direktyvos 148 straipsnio c punkte nustatytas atleidimas nuo mokesčio turėtų būti taikomas tik remonto paslaugoms, kurios buvo tiesiogiai suteiktos laivo valdytojui, ir negali apimti bet kokių susijusių paslaugų, kurios buvo suteiktos ankstesniame pirkimo grandinės etape, visų pirma tai pasakytina apie subrangovų suteiktas paslaugas²³. Teismo posėdyje Lietuvos vyriausybė taip pat pateikė nuorodą į 2014 m. vasario 24–25 d. gaires, kuriose, vadovaudamasis Sprendimu A, PVM komitetas dar kartą „beveik vieningai“ sutarė, kad, be kita ko, tas pats neapmokestinimas jokiais aplinkybėmis neturėtų būti taikomas ankstesniame pirkimo grandinės etape įvykdytam tiekimui nei tiekimas apmokestinamajam asmeniui, kuris įsigyja laivą siekdamas tuoj pat jį išnuomoti²⁴.

52. Reikėtų atsižvelgti į tai, kad šios gairės yra „vien konsultacinio komiteto nuomonė. Jomis nėra oficialiai aiškinama ES teisė ir joms nebūtinai pritaria Europos Komisija. Šios gairės neįpareigoja Europos Komisijos ar valstybių narių, kurios gali nuspręsti jomis nesivadovauti.“ Tiesą sakant, perteikiant šias gaires „būtina nurodyti šį išpėjimą“²⁵.

53. Tačiau net ir tuo atveju, jeigu gairių būtų paisoma, man atrodo, kad reikia atsižvelgti į du svarbius aspektus. Pirmosios nurodytos gairės yra aiškiai susijusios, visų pirma, su subrangovų teikiamomis remonto paslaugomis, o ne su prekių (šiuo atveju kuro) tiekimu. Antrosiose nurodytose gairėse taip pat teigiama, kad tais atvejais, kai prekės, skirtos aprūpinti kuru ir atsargomis, tiekiamos tiesiogiai apmokestinamajam asmeniui, kuris naudoja laivą komercinei veiklai atviroje jūroje, turi būti taikomas PVM direktyvos 148 straipsnio a punkte nurodytas neapmokestinimas, nepaisant to, ar laivą bendrai naudoja kiti naudotojai, kuriems laivas nėra skirtas vien komercinės veiklos poreikiams tenkinti²⁶. Nors šis aspektas susijęs konkrečiai su bendru laivo naudojimu, o ne sandorio vieta pirkimo grandinėje, man atrodo, kad nuoroda į prekes, „tiekiamas tiesiogiai apmokestinamajam asmeniui, kuris laivą naudoja komercinėje veikloje atviroje jūroje“, leidžia daryti prielaidą, kad prekės *tiesiogiai tiekiamos valdytojui*, o tai reiškia, kad turi būti taikomas 148 straipsnio a punkte nustatytas neapmokestinimas.

54. Todėl PVM komiteto gairėse nerandu jokių nuostatų, dėl kurių būtų galima abejoti nuomone, kurią pateikiau šios išvados 44 punkte.

22 — Be to, būtina atsižvelgti į tai, kad pagrindinė neapmokestinimo priežastis yra ta, kad sandoris prilyginamas eksportui; žr. Sprendimo *Velker* 21 punktą.

23 — 2011 m. liepos 1 d. 93 susitikime priimtose gairėse, dokumentas E – taxud.c.1(2012)553296–722 REV.

24 — 2014 m. vasario 24–25 d. 100 susitikime priimtose gairėse, dokumento D – taxud.c.1(2014)2716782–803, 1 punktas.

25 — Išpėjimas ir sąlygos nurodomos kiekviename gairių puslapyje.

26 — Gairių 3 punktas.

55. Trečia, remdamasi PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktu²⁷, skaitomu visų pirma su šios direktyvos 28 straipsniu²⁸, 311 straipsnio 1 dalies 5 punktu²⁹ ir Teisingumo Teismo praktika³⁰, 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 nustatyto atleidimo nuo mokesčio sąlygas.

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 turto“, 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 laivo, 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 teikiamas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus.

57. Tačiau dar kartą norėčiau pabrėžti, kad pagal taikydamas PVM direktyvos 148 straipsnio a punktą pagal mano pateiktą išaiškinimą nacionalinis teismas privalo išsamiai nustatyti sudarytų sandorių 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 Mokestinių ginčų 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 nustatytų sąlygų, 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) nė 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.

27 — Žr. šios išvados 3 punktą.

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

29 — „„Apmokestinamasis prekybininkas“ – bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą ir perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja, ar importuoja naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutartį, kuria numatoma už pirkimą ar pardavimą mokėti komisinį atlyginimą.“

30 — Sprendimo *Henfling ir kt.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 34–36 punktai: pagal „teisinę dviejų identiškų paslaugų, teikiamų viena po kitos, fikciją <...> komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio sąskaita jis veikia, <...> prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientams“. Kadangi aptariama nuostata „yra formuluojama bendrai, nenurodant jos taikymo srities ar apimties apribojimų, <...> [ši] fikcija taip pat susijusi su <...> neapmokestinimo PVM taikymu“.

Visais atvejais subjektus, kurie įgyja teisę faktiškai kaip savininkai disponuoti prekėmis, ir etapus, kai ši teisė įgyjama, atsižvelgdamas 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.