

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 4 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 148 straipsnio d punktas – Neapmokestinimas – Paslaugų teikimas atviroje jūroje plaukiojančių laivų ir jais gabenamų krovinių tiesioginams 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, kuri inicijavo

A Oy,

dalyvaujant

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö,

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 rašytinį 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-Szałdziska ir B. Majczyna,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Owsiany-Hornung ir P. Aalto,

susipažinęs su 2016 m. gruodžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 148 straipsnio d punkto aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant A Oy prad?t? byl? d?l *Keskusverolautakunta* (Centrin? mokes?i? komisija, Suomija) pateikto mokes?i? išaiškinimo, pagal kur? subrangovo teikiamoms krovini? pakrovimo ? laiv? ir iškrovimo iš jo paslaugoms, už kurias jis išrašo s?skaitas fakt?ras ?monei užsakovei, o ne tiesiogiai laivo savininkui, negali b?ti taikomas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte numatytas neapmokestinimas prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyvoje 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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 lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), buvo ?tvirtintas 15 straipsnis, kuriame buvo numatyta:

„Valstyb?s nar?s, nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? toliau nurodyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikym?, užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokes?io:

1. prekes, pardav?jo ar jo vardu išsi?stas ar gabenamas ? paskirties viet? už Bendrijos rib?;

<...>

5. j?rini? laiv?, nurodyt? 4 dalies a ir b punktuose, tiekim?, modifikavim?, remont?, prieži?r?, nuomojim? ir juose ?montuotos ar naudojamos ?rangos, ?skaitant ir žvejybos ?rang?, tiekim?, nuomojim?, remont? ir prieži?r?;

<...>

8. nenurodytas 5 dalyje paslaugas, reikalingas toje dalyje nurodyt? j?rini? laiv? ar j? krovini? tiesiogin?ms reikm?ms;

<...>“

4 Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112, kuri ?sigaliojo 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 suteik? pats.“

6 Direktyvos 2006/112 131 straipsnyje nustatyta:

„[IX antraštin?s dalies] 2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kit? Bendrijos nuostat? ir tokiomis s?lygomis, kurias valstyb?s nar?s nustato

siekdamos 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 šie sandoriai, pagal kuriuos:

a) tiekiamos prekės, skirtos kuru ir atsargomis aprūpinti laivus, naudojamus navigacijoje atviroje jūroje ir gabenančius keleivius už atlygą arba naudojamus komercinės, gamybinės ar žvejybinės 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 tiekiami, nuomojami, remontuojami ir prižiūrimi juose montuota ar naudojama įranga, skaitant žvejybos įrangą;

d) teikiamos c punkte nenurodytos paslaugos, skirtos a punkte nurodytiems laivams ar jais gabenamam kroviniui tiesioginai reikiamoms tenkinti;

<...>“

Suomijos teisė

8 Pagrindinės bylos faktiniai aplinkybės 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 užsienį, taip pat paslaugų pardavimas tiesioginai šio laivo arba jo krovinio reikiamoms.“

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 juos paslaugas. Praktiškai krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugas teikia subrangovas, kuris išrašo sąskaitas fakturas A, o ji perrašo šias sąskaitas fakturas savo užsakovui – kai kada tai gali būti B, prekės savininkas, krovėjas, tranzito kompanija arba laivo savininkas. Išsami informacija apie atitinkamą laivą ir krovinį perduodama subrangovui ir nurodoma iš jo A gautoje sąskaitoje fakturoje ir šios bendrovės išrašytoje sąskaitoje fakturoje.

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 nacionalinė teisė, nes paslaugų teikimas tarptautiniais maršrutais plaukiojantiems laivams ar jūrų 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) teigdama, 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 tiesioginiais reikimais, kaip antai krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugos, turi būti neapmokestinamos PVM, neatsižvelgiant į tai, koks asmuo teikia ar siūgyja 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 nagrinjamų 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 plaukiojančiu laivų ar jūrų krovinių tiesioginiais reikimais, tam, kad būtų taikomas neapmokestinimas PVM, būtina, jog saskaityta faktūra už šias paslaugas 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 punktas reikalauja aiškinti taip, kad krovinių pakrovimo ir iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, skirtos laivais gabenamų krovinių tiesioginiams reikimams 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 punktas reikalauja aiškinti taip, kad jis taikomas ir šioje byloje nagrinėjamiems paslaugoms, kai A <...> subrangovo pirmame prekybos etape suteiktos paslaugos fiziškai yra tiesiogiai susijusios su krovinių reikimams tenkinti skirta paslauga, už kurią A <...> saskaityta faktūra išrašoma tranzito monei arba transporto monei?“

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 punktas reikalauja aiškinti taip, kad šis neapmokestinimas negali būti taikomas, kai paslaugos suteikiamos krovinių turtoju, kaip antai atitinkamą prekių eksportuotojui arba importuotojui?“

Dėl prejudicinių klausimų

D?I pirmojo klausimo

- 17 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkt? reikia aiškinti taip, kad krovini? pakrovimo ? laiv? ar iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, teikiamos tiesiogin?ms šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatyt? laiv? ir jais gabenam? krovini? reikm?ms tenkinti.
- 18 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkt? PVM neapmokestinamos kitos paslaugos, nei numatytos šio straipsnio c punkte, kurios teikiamos to paties straipsnio a punkte numatyt? laiv? ir jais gabenam? krovini? tiesiogin?ms reikm?ms.
- 19 Taigi iš min?to straipsnio 148 straipsnio d punkto formuluot?s matyti: tam, kad paslauga b?t? viena iš ši? „kit? paslaug?“, šioje nuostatoje reikalaujama, pirma, kad nagrin?jamos paslaugos b?t? teikiamos tiesiogin?ms laivo ir juo gabenamo krovinio reikm?ms ir, antra, kad šis laivas b?t? vienas iš šios direktyvos 148 straipsnio a punkte nurodyt? laiv?.
- 20 D?I antros iš ši? s?lyg? atrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, jog pagrindin?je byloje ji yra ?gyvendinta; tai jis turi patikrinti.
- 21 D?I pirmos s?lygos reikia pažym?ti, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkte nenurodyta, kaip reikia suprasti s?vok? „laiv? ar jais gabenam? krovini? tiesiogin?s reikm?s“. Šiomis aplinkyb?mis ši? s?vok? reikia aiškinti atsižvelgiant ? šio 148 straipsnio d punkto kontekst?.
- 22 Šiuo klausimu pažym?tina, kad Direktyvos 2006/112 148 straipsnio c punkte, ? kur? daroma aiški nuoroda ? šios direktyvos 148 straipsnio d punkt?, siekiama remiantis pastaruoju punktu neapmokestinti paslaug?, susijusi? su tarptautini? j?r? transportu, ir šioms paslaugoms apibr?žti nurodomi tie patys laivai, t. y. to paties straipsnio a punkte numatyti laivai. Kadangi šios dvi nuostatos yra tokios panašios ir viena kit? papildan?ios, s?vok? „laiv? ar jais gabenam? krovini? tiesiogin?s reikm?s“ reikia aiškinti remiantis šios direktyvos 148 straipsnio c punkto strukt?ra.
- 23 Taigi pažym?tina, jog pagal Direktyvos 2006/112 148 straipsnio c punkt? neapmokestinama, be kita ko, su šio straipsnio a punkte numatyto laivo naudojimui reikalingu objektu susijusi nuoma, remontas ir prieži?ra. Taigi iš esm?s min?to 148 straipsnio c punkte ?tvirtintas reikalavimas, kad b?t? 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 punkt?).
- 24 Krovini? pakrovimo ir iškrovimo paslaugos atitinka š? reikalavim?. Iš ties? krovini? gabenimas yra ?prasta atviroje j?roje plaukiojan?i? laiv? naudojimo forma. Taigi tam, kad kroviny? gal?t? b?ti gabenamas ir kad laivas gal?t? b?ti taip naudojamas, b?tina, jog min?tas kroviny? b?t? pakrautas ? š? laiv? išvykimo uoste, o v?liau iškrautas atvykimo uoste.
- 25 Vadinas, tokios paslaugos turi b?ti laikomos skirtomis Direktyvos 2006/112 148 straipsnio a punkte numatyto laivo krovinio tiesiogin?ms reikm?ms tenkinti ir tiek, kiek jos b?tinios š? krovini? gabenan?iam laivui naudoti, jos turi b?ti laikomos skirtomis taip pat šio laivo tiesiogin?ms reikm?ms tenkinti.
- 26 Šiomis aplinkyb?mis ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punkt? reikia aiškinti taip, kad krovini? pakrovimo ? laiv? ar iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, teikiamos tiesiogin?ms šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatyt? laiv? ir j? krovini? reikm?ms tenkinti.

D?I antrojo ir tre?iojo klausim?

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 punktas reikalauja aiškinti taip, kad neapmokestinamos tik paslaugos, kurios susijusios su per galutiną prekybos etapą vykdomu krovinių pakrovimu? Šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatyta laivų ar iškrovimu iš jo, ar taip pat neapmokestinamos paslaugos, teiktos per ankstesnį etapą, kaip antai subrangovo teikta paslauga? kio subjektui, kuris perrašo sąskaitą faktūrą už šią paslaugą tranzito arba transporto? monei. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar minėto 148 straipsnio d punktas reikalauja aiškinti taip, kad taip pat neapmokestinamos šios krovinių turtojai, 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 nurodytą paslaugų konkretus prekybos grandinės etapas ir asmuo, kuriam turi būti išrašyta sąskaita faktūra už šias paslaugas. Todėl vien remiantis šios nuostatos formuluoote negalima manyti, kad jame numatytas neapmokestinimas netaikomas paslaugoms, kurios teikiamos ne per galutiną prekybos etapą arba už kurias sąskaita faktūra 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 identiškas Direktyvos 2006/112 148 straipsnio d punktui, numatytas neapmokestinimas, taikomas tik sandoriams, vykdomiems nagrinėjamos paslaugos prekybos galutiniame etape.

32 Vis dėlto primintina, kad labai specifinse 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 šis kuro perparduodavo laivų savininkams, sąskaita. Taigi reikėjo praktiškai vykdyti 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 galutinai paskirtis. Tačiau šie mechanizmai tapo 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 paskirties, 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 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, kurį turi būti pakraunama arba iš kurio turi būti iškraunama, rėšies. Taigi šių paslaugų panaudojimas gali būti laikomas neabejotinai nuo tada, kai sutariama dėl jų teikimo tvarkos.

35 Kadangi nėra nieko kito konkrečiau, 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 šią paslaugų prekybos galutinį etapą, bet ir paslaugoms, kurios suteiktos per ankstesnį etapą.

36 Be to, tokie išvada 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 subjekto, kuris perrašo sąskaitas faktūras už jas kitam subjekto, kaip antai tranzito arba transporto įmonei, konstatuotina, kad, viena vertus, daroma prielaida, kad kiekvienas 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 suteiktas paslaugas.

40 Darytina išvada, kad kai sąskaita faktūra už krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugas, suteiktas subjekto, perrašoma tranzito arba transporto įmonei, manytina, jog buvo suteikta nauja paslauga, kuri pakeitė anksčiau suteiktos paslaugos vietą šią 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 tokios 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 karta 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus 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 krovinių, jė, kaip tokie, išlaidos negalėjo būti perkeliamos šių krovinių turėtojams.

45 Vis dėlto krovinių pakrovimo ir iškrovimo paslaugų atveju, kadangi jos, kaip tokios, tiesiogiai susijusios su gabenamais krovinių ir todėl jų išlaidos gali būti perkeliamos 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 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 galutiną prekybos etapą vykdomu krovinių pakrovimu šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytą laivų ar iškrovimu iš jo, bet ir paslaugos, teiktos per ankstesnį etapą, kaip antai subrangovo teikta paslauga kiekvienam subjektui, kuris perrašo sąskaitų faktūrą už šią paslaugą tranzito arba transporto vonei, 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 ir laivų ar iškrovimo iš jo paslaugos yra paslaugos, teikiamos tiesioginiais šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytą laivų ir jų krovinių reikmėmis 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 galutiną prekybos etapą vykdomu krovinių pakrovimu ir šios direktyvos 148 straipsnio a punkte numatytą laivų ar iškrovimu iš jo, bet ir paslaugos, teiktos per ankstesnį etapą, kaip antai subrangovo teikta paslauga kiekvienam subjektui, kuris perrašo sąskaitų faktūrą už šią paslaugą tranzito arba transporto vonei, ir, antra, taip pat gali būti neapmokestinamos šių krovinių turėtojui, kaip antai jų eksportuotojui arba importuotojui, teiktos jų pakrovimo ir iškrovimo**

paslaugos.

Parašai.

* Proceso kalba: suomi?.