



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2018 m. liepos 25 d.¹

Byla C-414/17

AREX CZ a.s.
prieš
Odvolací finanční ředitelství

(*Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prejudicinio sprendimo procedūra – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Akcizų apmokestinami produktai – Europos Sąjungos viduje siunčiamų arba gabenamų prekių tiekimo neapmokestinimas – Grandininis sandoris – Prekių judėjimo priskyrimas prie tam tikro tiekimo tiekimų grandinėje – Akcizais apmokestinamų produktų gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą“

I. Įvadas

1. Šioje byloje vėl keliamas klausimas, kurį sandorį tarpvalstybinėje pardavimų grandinėje reikėtų laikyti neapmokestinamu tiekimu Bendrijos viduje, jei prekės fiziškai perduodamos tik vieną kartą. Kitaip, nei iki šiol nagrinėtose bylose, šiuo atveju tai nėra tik dvinarė grandinė². Todėl šiame procese Teisingumo Teismas turės galimybę dar labiau patikslinti prekių judėjimo priskyrimo prie konkretaus tiekimo pardavimų grandinėje kriterijus.

2. Pagrindinėje byloje Austrijos įmonė pardavė kuro, t. y. akcizais apmokestinamą produktą, Čekijos prekyautojams. Iš pradžių tarp Čekijos prekybos tarpininkų buvo sudaryti keli pardavimo sandoriai, kol kuras galiausiai buvo parduotas Čekijos bendrovei *Arex CZ* (toliau – *Arex*); ši perėmė jį Austrijoje ir savo transporto priemonėmis atgabeno į Čekijos Respubliką.

3. *Arex* manė, kad, būdama sutarties su Čekijos prekybos tarpininku šalis, yra šalies viduje apmokestinamo tiekimo gavėja. Dėl šios priežasties ji paprašė leisti atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą sutarties šaliai iš Čekijos. Čekijos mokesčių administratorius mano kitaip, t. y. kad *Arex*, kaip neapmokestinamo tiekimo gavėja, neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą. Priešingai, *Arex* turi mokėti Čekijos Respublikoje mokestį už prekių įsigijimą Bendrijos viduje.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² Fizinio prekių judėjimo priskyrimo prie tam tikro tiekimo vadinamojoje sandorių Bendrijos viduje grandinėje klausimą Teisingumo Teismas nagrinėjo jau ne vienoje byloje – žr., pavyzdžiui, 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232), 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599) ir 2018 m. vasario 21 d. Sprendimą *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Atsižvelgdamas į didelį pardavimų skaičių ir tik vieną tarpvalstybinį fizinį prekės judėjimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kuris iš tiekimų Bendrijos viduje yra neapmokestinamas. Visų pirma jis siekia išsiaiškinti, ar svarbu yra tai, kad gabenimas buvo vykdomas pritaikius specialų akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą³.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Sąjungos teisės pagrindą šioje byloje sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)⁴ ir 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (toliau – Akcizų direktyva)⁵.

6. Dėl Bendrijos vidaus prekybos akcizais apmokestinamais produktais PVM direktyvos 36 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Tam, kad tai būtų naudinga asmenims, kuriems tenka prievolė sumokėti PVM, ir kompetentingoms administracinės valdžios institucijoms, PVM taikymo tam tikram akcizais apmokestinamų produktų tiekimui ir jų įsigijimui Bendrijos viduje metodai turėtų būti suderinti su tokių produktų gabenimo į kitą valstybę narę procedūromis ir deklaravimo prievolėmis, nustatytomis 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvoje 92/12/EEB⁶ dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole.“

7. PVM direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
 - i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis;
 - <...>
 - iii) kai įsigijami akcizais apmokestinami produktai, kuriuos įsigyjant Bendrijos viduje apmokestinama akcizu valstybės narės teritorijoje pagal Direktyvą 92/12/EEB – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.“

3 Tai – speciali akcizais apmokestinamų prekių gabenimo procedūra, kuri reiškia, kad akcizas tampa mokėtinas tik pristačius prekes, kai prekės išleidžiamos vartoti.

4 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.

5 OL L 9, 2009, p. 12.

6 Direktyva, panaikinta Direktyva 2008/118/EB.

8. PVM direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad tam tikri prekių įsigijimai Bendrijos viduje, nukrypstant nuo 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio, nėra PVM objektas, visų pirma tie apmokestinamųjų ar neapmokestinamųjų juridinių asmenų įsigijimai, kurių vertė einamaisiais kalendoriniais metais neviršija nustatytos ribos (vadinamoji smulkiojo verslo įmonėms skirta schema).

9. „Prekių tiekimas“ tos pačios direktyvos 14 straipsnyje apibrėžiamas kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

10. Pagal PVM direktyvos 20 straipsnį „prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigijančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigijantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigijančio asmens vardu.

11. IX antraštinės dalies 4 skyriaus „Neapmokestinimas PVM“ 138 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigijantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei tą, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigijančio asmens vardu.

2. Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo valstybės narės neapmokestina šių sandorių:

<...>

b) akcizais apmokestinamų produktų tiekimo, kai juos pardavėjas arba prekes įsigijantis asmuo išsiunčia ar išgabena prekes įsigijančiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai šių asmenų prekių, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigijančio asmens vardu, kai tie produktai siunčiami ar gabenami pagal Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio 4 ir 5 dalis arba 16 straipsnį.“

12. Direktyvos 139 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekių teikimo neapmokestinimas pagal 138 straipsnio 1 dalį netaikomas, kai prekes tiekia apmokestinamieji asmenys, kuriems taikom[os] 282–292 straipsnių nuostatos dėl mažųjų įmonių atleidimo nuo PVM.

Prekių tiekimo neapmokestinamas taip pat netaikomas, kai prekės tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekių įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.“

13. Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio 4 ir 5 dalyse ir 16 straipsnyje iki direktyvos panaikinimo Akcizų direktyva buvo nustatytos akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo taisyklės. Pagal Akcizų direktyvos 4 straipsnio 7 punktą „akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas“ – akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas.

14. Šios direktyvos 4 straipsnio 9 punkte „registruotas gavėjas“ apibrėžiamas kaip fizinis ar juridinis asmuo, kuriam paskirties valstybės narės kompetentingos institucijos suteikė leidimą vykdant savo veiklą ir tų institucijų nustatytais sąlygomis priimti iš kitos valstybės narės gabenamas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.

15. Pagal Akcizų direktyvos 17 straipsnio 1 dalies a punktą prekes laikinai atidėjus akcizų mokėjimą gali gabenti tik sandėlio savininkas arba registruotas siuntėjas į apmokestinamų prekių sandėlį arba registruotam gavėjui. Tam tikromis aplinkybėmis leidžiama gabenti į tiesioginio pristatymo vietą paskirties šalyje, jei tą vietą nurodė sandėlio savininkas arba registruotas gavėjas (Akcizų direktyvos 17 straipsnio 2 dalis).

16. Pagal Akcizų direktyvos 7 straipsnio 1 dalį prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje. Išleidimo vartoti laikas yra, be kita ko, laikas, kai prekes priima registruotas gavėjas; žr. Akcizų direktyvos 7 straipsnio 3 dalies a punktą.

B. Čekijos teisė

17. Iš taikytinų Čekijos teisės aktų visų pirma reikia pažymėti Įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio 64 straipsnį, kuriuo į nacionalinę teisę perkeltas PVM direktyvos 138 straipsnis. Pagal šią nuostatą akcizais apmokestinamų produktų tiekimas Bendrijos viduje pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą neapmokestinamas PVM, jei tiekama apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris nėra registruotas mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje.

III. Faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

18. Pagrindinė byla susijusi su keliais kuro iš naftos perdirbimo gamyklos *Shell Austria GmbH* Austrijoje pardavimo sandoriais. Šį kurą Austrijos *Doppler Mineralöl GmbH* (toliau – *Doppler*) pardavė keturioms skirtingoms bendrovėms, t. y. *Burley s.r.o.*, *Profikredit s.r.o.*, *Bore s.r.o.* ir *Top Ten Development s.r.o.* (toliau – pirmosios pirkėjos iš Čekijos), kurios visos buvo įsteigtos Čekijos Respublikoje.

19. Pirmosios pirkėjos iš Čekijos buvo sudariusios sutartį su *Garantrans s.r.o.* (toliau – *Garantrans*), kuri veikė jų vardu kaip registruotas gavėjas pagal Akcizų direktyvą, kad gabenimas galėtų būti vykdomas pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.

20. Pirmosios pirkėjos iš Čekijos Respublikos pardavė kurą kitai Čekijos Respublikoje įsisteigusiai grandinės daliai. Vienais atvejais ši grandinės dalis buvo *TM Truck s.r.o.*, kitais – *Cllaruss Gall s.r.o.* Šios bendrovės toliau pardavė kurą *Kont Fuel Distribution s.r.o.* (toliau – *Kont Fuel*), kai kuriais atvejais – *Benaft s.r.o.* (toliau – *Benaft*), kuri buvo *Arex* tiesioginė sutarties šalis. Parduodamos kurą *Arex*, *Kont Fuel* ir *Benaft* įtraukė į kainą Čekijos PVM, *Arex* jį sumokėjo, o *Kont Fuel* arba *Benaft* pervedė mokesčių administratoriui. *Arex* paprašė suteikti teisę į pirkimo PVM, kurį sumokėjo *Kont Fuel* arba *Benaft*, atskaitą.

21. Kurą iš Austrijos į Čekijos Respubliką savo transporto priemonėmis ir savo sąskaita gabeno *Arex*, taikydama akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Akcizais apmokestinamos prekės iš pradžių paprastai gabenamos į registruoto gavėjo nurodytą vietą kirtus sieną, kaip tai suprantama pagal Akcizų direktyvą, kur jos yra išleidžiamos vartoti. Tik paskui jas galima vežti į galutinę paskirties vietą. *Garantrans* sumokėjo akcizo mokestį Čekijos Respublikoje pirmųjų pirkėjų iš Čekijos vardu.

22. Per *Arex* mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad *Arex*, kaip Bendrijos viduje tiekiamų neapmokestintų prekių gavėja, turi mokėti mokestį už prekių įsigijimą Bendrijos viduje. Atitinkamai mokesčių administratorius perskaičiavo mokėtiną PVM ir teisę į pirkimo mokesčio atskaitą. Vis dėlto mokesčių administratorius neleido *Arex* atskaityti *Kont Fuel* arba *Benaft* sumokėto pirkimo PVM. Šis mokestis net nebuvo mokėtinas, nes tai buvo neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje.

23. *Arex*, priešingai, mano, kad pirmosios pirkėjos iš Čekijos įsigijo prekes Bendrijos viduje. Tai matyti iš PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkto, pagal kurį Bendrijos viduje neapmokestinamas tas prekių tiekimas, kuris yra susijęs su gabenimu taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Todėl tokį tiekimą atitinkantis įsigijimas turi būti apmokestinamas ir visi tolesni tiekimai turi būti apmokestinami PVM Čekijos Respublikoje.

24. Iš pradžių *Arex* pateikė *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, atsakovė pagrindinėje byloje) skundą dėl mokesčių administratoriaus pranešimo apie perskaičiavimą ir atsisakymo leisti atskaityti pirkimo mokesť, tada apskundė neigiamą jos sprendimą. *Krajský soud v Českých Budějovicích* (Česke Budejovicų apygardos teismas, Čekijos Respublika) atmetė ieškinį. Apeliacinis skundas dėl šio sprendimo nagrinėjamas *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika). Šis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą pateikiant šiuos prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

- „1. Ar bet kuris apmokestinamasis asmuo turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktą? Jei ne, kuriems apmokestinamiesiems asmenims ši nuostata taikoma?
2. Jeigu Teisingumo Teismas atsakytų, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje (t. y. produktų įgijėjas yra apmokestinamasis asmuo, įregistruotas kaip PVM mokėtojas), ar šią nuostatą reikia aiškinti taip, kad, kai tie produktai siunčiami ar gabenami pagal taikomas Akcizų direktyvos nuostatas, tiekimą, susijusį su Akcizų direktyvoje numatyta procedūra, reikia laikyti tiekimu, kuriam galima taikyti toje nuostatoje numatytą neapmokestinimą, net jei PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodytos sąlygos šiaip jau netenkinamos, atsižvelgiant į prekių gabenimo priskyrimą prie kito sandorio?
3. Jeigu Teisingumo Teismas atsakytų, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas netaikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, ar tai, kad prekės gabenamos pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, turi lemiamą reikšmę atsakant į klausimą, prie kurio iš kelių, vienas po kito vykdomų tiekimų reikia priskirti gabenimą, kad būtų įgyta teisė į neapmokestinimą PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį?“

25. Rašytines pastabas procese Teisingumo Teisme pateikė mokesčių administratorius, Čekijos Respublika ir Europos Komisija. Šios proceso šalys taip pat dalyvavo 2018 m. birželio 13 d. vykusiame posėdyje. Per posėdį *Arex* nebuvo teisėtai atstovaujama. Todėl į jos pastabas nebuvo galima atsižvelgti.

IV. Teisinis vertinimas

26. Visi klausimai yra susiję su PVM direktyvos 138 straipsniu, kuriame nustatyta tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM tvarka. Atsakymas į klausimą, ar teisėtai atsisakyta leisti *Arex* atskaityti pirkimo mokesť, priklauso nuo neapmokestinimo konstatavimo. Jei tiekimas *Arex* iš tikrųjų buvo neapmokestinamas, *Arex* neturėjo mokėti PVM nei *Benaft*, nei *Kont Fuel*. Tokiu atveju *Arex* taip pat neturėtų teisės į pirkimo mokesčio atskaitą. *Arex* veikiau turėtų kreiptis dėl nepagrįstai *Benaft* arba *Kont Fuel* sumokėto PVM grąžinimo civilinio proceso tvarka.

27. Kalbant apie mokesčių administratoriaus sprendimo *a posteriori* apmokestinti įsigijimo Bendrijos viduje sandorius (šis sprendimas *Arex* atžvilgiu dėl pirkimo PVM atskaitos galiausiai buvo ekonomiškai neutralus) teisėtumą, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas, aiškindamas prašomas išaiškinti nuostatas, gali pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui sprendžiant ginčą naudingų

nuorodų⁷. Nors įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas reguliuojamas direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkte, šiuo klausimu taip pat svarbios prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo taisyklės. Prekių tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje iš tikrųjų yra dvi to paties medalio pusės.

28. PVM direktyvos nuostatomis dėl tarpvalstybinio prekių siuntimo siekiama įgyvendinti paskirties šalies principą. Šio principo tikslas yra užtikrinti, kad PVM, kaip vartojimo mokestis, būtų sumokamas toje valstybėje narėje, kurioje prekės galutinai suvartojamos. Todėl prekių įsigijimas tarpvalstybinio tiekimo atveju pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punkto i papunktį ir 40 straipsnį apmokestinamas paskirties šalyje. Vis dėlto, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, iš pradžių reikia neapmokestinti tų pačių prekių tiekimo jų kilmės šalyje⁸. Vadinasi, tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris⁹.

29. Savo pirmaisiais dviem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte šiuo atžvilgiu yra įtvirtinta speciali taisyklė, kaip turi būti nustatomas neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje tarpvalstybinio produktų vežimo atveju.

30. Pirmiausia teismas teiraujasi, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas apskritai taikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje. Dėl šios priežasties pirmuosius du prejudicinius klausimus reikia nagrinėti kartu.

31. Trečiasis klausimas pateiktas tam atvejui, jei direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas pagrindinėje byloje būtų netaikomas arba nelemtų jokių ypatumų neapmokestinamo tarpvalstybinio prekių judėjimo priskyrimui prie tam tikrų sandorių. Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia apie tokio priskyrimo kriterijus. Visų pirma teismas siekia išsiaiškinti, ar tokiam priskyrimui turi reikšmės tai, kad prekės buvo gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Šį aspektą nagrinėsiu atsakiusi į du pirmuosius klausimus.

A. Dėl dviejų pirmųjų klausimų

32. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas du pirmuosius klausimus teikia todėl, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte, kaip jis mano, numatytas ne vien akcizais apmokestinamų produktų tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas. Teismas mano, kad ši nuostata taip pat gali apimti taisyklę, pagal kurią prekės, gabenamos pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, priskiriamos prie konkretaus tiekimo pardavimų grandinėje. Remiantis direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktu galima teigti, kad neapmokestinamu visada turi būti laikomas tas tiekimas, su kuriuo yra susijęs prekių gabenimas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą.

33. Tokiu atveju direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas būtų esminė teisės norma kvalifikuojant *Doppler* tiekimą pirmosioms pirkėjoms iš Čekijos kaip neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje. Visi vėlesni tiekimai tuomet būtų apmokestinami Čekijos Respublikoje kaip tiekimai šalies viduje. Tai reikštų, kad *Arex* pagrįstai reikalavo suteikti teisę į bendrovėms *Benaft* arba *Kont Fuel* sumokėto pirkimo PVM atskaitą.

⁷ Teisingumo Teismo siekis pateikti nacionaliniams teismams naudingų nuorodų dėl Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo atitinka suformuotą jurisprudenciją; žr., be kita ko, 2008 m. sausio 31 d. Sprendimą *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, 49–51 punktai); 2010 m. kovo 11 d. Sprendimą *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 17 ir 19 punktai); 2017 m. liepos 13 d. Sprendimą *Kleinstüber* (C-354/16, EU:C:2017:539, 61 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Europa Way ir Persidera* (C-560/15, EU:C:2017:593, 35 ir 36 punktai).

⁸ Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 23–25 punktai).

⁹ 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 23 ir 24 punktai), 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 28 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 31 punktas).

34. Vis dėlto būtina sąlyga yra tai, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas apskritai turi būti taikytinas tiekimo sandoriui tarp *Doppler* ir pirmųjų pirkėjų iš Čekijos. Su tuo susijęs pirmasis klausimas (1). Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar ši nuostata iš tikrųjų reiškia, kad neapmokestinamu visada turi būti laikomas tas tiekimas tiekimų grandinėje, kai prekės gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą (2).

1. PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo sritis (pirmasis klausimas)

35. Pagal direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktą valstybės narės neapmokestina akcizais apmokestinamų produktų tiekimo, „kai juos <...> išsiunčia ar išgabena <...> [Bendrijos viduje] apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, *kai šių asmenų prekių, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį*, arba kai <...> tie produktai siunčiami ar gabenami pagal [akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą]“. Direktyvos 3 straipsnio 1 dalis taikoma, be kita ko, smulkaus verslo įmonėms.

36. Neginčijama, kad pirmosios Čekijos pirkėjos nėra „apmokestinamieji asmenys <...>, kurių [kiti] įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį“. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas negalėtų būti taikomas pirmosioms pirkėjoms iš Čekijos, nes papildoma nuoroda „kai šių asmenų <...> įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį“, kaip jis mano, susijusi tik su šioje nuostatoje pirma nurodytais neapmokestinamaisiais juridiniais asmenimis.

37. Tokią išvadą būtų galima daryti remiantis tekstu čekų kalba. Šiame tekste kalbama apie apmokestinamąjį asmenį ir neapmokestinamąjį asmenį vienaskaita, o papildoma nuoroda „kai šio asmens įsigijimai Bendrijos viduje <...>“ pradedama vienaskaitos formos santykiniu įvardžiu („jejž“). Taigi, gramatiniu požiūriu ši papildoma nuoroda susijusi tik su paskutiniu nurodytu neapmokestinamuoju juridiniu asmeniu.

38. Vis dėlto atrodo, kad tai yra tik teksto čekų kalba ypatumas. Direktyvos tekste daugeliu kitų kalbų nurodyti apmokestinamieji ir neapmokestinamieji asmenys daugiskaitos forma, todėl taip pat daugiskaitos forma vartojamas santykinis įvardis neleidžia priskirti jo gramatiniu požiūriu tik prie vienos iš šių dviejų asmenų kategorijų¹⁰.

39. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją visų kalbų statusas iš esmės yra vienodas¹¹, todėl negalima daryti jokių išvadų remiantis aplinkybe, kad daugelyje kalbinių versijų naudojamas tam tikras nuostatos variantas. Esant įvairių Sąjungos teisės akto teksto kalbinių versijų neatitikimų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės akto, kurio dalis ji yra, tikslą ir bendrą struktūrą¹².

40. Iš tokio aiškinimo matyti, kad 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tik akcizais apmokestinamų produktų tiekimui Bendrijos viduje apmokestinamiesiems asmenims ir neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių – *tiesk vienu, tiesk kitu* – kiti įsigijimai Bendrijos viduje patenka į direktyvos 3 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Akcizais apmokestinamų produktų tiekimo Bendrijos viduje „įprastiems“ apmokestinamiesiems asmenims neapmokestinimas numatytas dar PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.

¹⁰ Bent tekstuose vokiečių, anglų, prancūzų, ispanų, lenkų, bulgarų, portugalų ir italų kalbomis.

¹¹ Sprendimas *Cilfit ir kt.* (283/81, EU:C:1982:335, 18 punktas), Sprendimas *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1998:152, 36 punktas), Sprendimas *Givane ir kt.* (C-257/00, EU:C:2003:8, 36 punktas) ir Sprendimas *Kyocera* (C-152/01, EU:C:2003:623, 32 punktas).

¹² 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *DR ir TV2 Danmark* (C-510/10, EU:C:2012:244, 45 punktas), 2018 m. birželio 7 d. Sprendimas *EP Agrarhandel* (C-554/16, EU:C:2018:406, 36 punktas) ir 2018 m. birželio 5 d. Sprendimas *Kolev ir Kostadinov* (C-612/15, EU:C:2018:392, 87 punktas).

41. Įvertinus direktyvos visumą, galima daryti išvadą, kad akcizais apmokestinami produktai PVM sistemoje iš esmės laikytini „prekėmis“, kaip tai suprantama pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį. Taip pat remiamasi direktyvos 3 straipsnio 1 dalies b punktu, kuriame numatyta „prekių, <...> išskyrus <...> akcizais apmokestinamus produktus <...>“ įsigijimo apmokestinimo išimtis.

42. Vis dėlto, jei „prekių“ tiekimas apmokestinamiesiems asmenims neapmokestinamas jau pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas būtų perteklinis, kiek jame numatytas akcizais apmokestinamų produktų tiekimo „įprastiems“ apmokestinamiesiems asmenims neapmokestinimas.

43. Tam, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte įtvirtintos normos turinys būtų platesnis už direktyvos 138 straipsnio 1 dalies turinį (žr. tekstą: „Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo <...>“), reikia, kad būtų turimi omenyje apmokestinamieji asmenys, kurių kiti įsigijimai patenka į direktyvos 3 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Antraip šiai kategorijai neapmokestinimas pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį bus netaikomas dėl 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos.

44. Vadinasi, 138 straipsnio 1 dalis, 139 straipsnio 1 dalies antra pastraipa ir 138 straipsnio 2 dalies b punktas susiję tarpusavyje taisyklės, išimties ir išimties iš išimties santykiais.

45. Pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį prekių tiekimas Bendrijos viduje apmokestinamiesiems asmenims kilmės valstybėje iš esmės neapmokestinamas. Vis dėlto neapmokestinimas taikytinas tik tuo atveju, jei įsigijimas apmokestinamas paskirties valstybėje – žr. direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį¹³. Kadangi tam tikrų apmokestinamųjų asmenų ir neapmokestinamųjų asmenų įsigijimai Bendrijos viduje pagal direktyvos 3 straipsnio 1 dalį nėra PVM objektas, 139 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad vykdant tiekimą Bendrijos viduje šiai asmenų kategorijai neapmokestinimas netaikomas. Todėl prekių tiekimas Bendrijos viduje šiems gavėjams nukrypstant nuo direktyvos 138 straipsnio 1 dalies apmokestinamas kilmės valstybėje.

46. Vis dėlto akcizais apmokestinamų produktų, kurie yra gabenami pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tiekimui pirma nurodytiems gavėjams taikoma kitokia tvarka: jų tiekimas Bendrijos viduje pagal direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktą – kaip išimtis iš išimties – neapmokestinamas kilmės valstybėje. Atitinkamai pagal direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį šių produktų įsigijimas apmokestinamas paskirties valstybėje.

47. Kaip matyti iš šios direktyvos 36 konstatuojamosios dalies, tokia išimtis iš išimties grindžiama siekiu tam tikru aspektu sinchronizuoti PVM ir akcizo mokestį. Dėl šios išimties iš išimties PVM taip pat, kaip akcizo mokestis¹⁴, nurodytais atvejais tampa mokėtinas paskirties valstybėje.

2. Nuostatos reikšmė nustatant, kuriam tiekimui Bendrijos viduje, kai tiekimas vykdomas tiekimų grandinėje, taikytinas neapmokestinimas (antrasis klausimas)

48. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte nenustatyta, prie kurio konkrečiai tiekimo tiekimų grandinėje turėtų būti priskiriamas gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Taip yra todėl, kad šia nuostata visų pirma siekiama neapmokestinti akcizais apmokestinamų produktų tiekimo Bendrijos viduje kilmės valstybėje simetriškai apmokestinus jų įsigijimą paskirties valstybėje pagal direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį.

¹³ Šiuo klausimu žr. šios išvados 28 punktą.

¹⁴ Šiuo klausimu žr. šios išvados 50 punktą.

49. Taigi papildoma nuoroda „<...> kai tie produktai <...> gabenami pagal Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio 4 ir 5 dalis arba 16 straipsnį“, t. y. pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nereiškia, kad tiekimas, kuris yra susijęs su gabenimu pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, visada bus neapmokestinamas. Tiekimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą veikiau yra papildoma neapmokestinimo sąlyga.

50. Tarpvalstybinėje prekyboje akcizais apmokestinamais produktais akcizo mokestis visuomet tampa mokėtinas gavimo valstybėje (paskirties šalyje) tik tada¹⁵, kai produktas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą patenka į šios valstybės narės teritoriją¹⁶. Kitu atveju prievolė mokėti mokestį atsirastų anksčiau, dar kilmės valstybės teritorijoje – žr. Akcizų direktyvos 7 straipsnio 2 dalies b punktą. Taigi, tik siunčiant pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą gali būti pasiektas 36 konstatuojamojoje dalyje nustatytas tikslas sinchronizuoti PVM ir akcizo mokestį¹⁷.

51. Jei produktai gabenami nepritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, papildomas neapmokestinimas nereikalingas ir toliau taikoma direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antros pastraipos nuostata: akcizo mokestis ir PVM tokiu atveju tampa vienodai mokėtini kilmės valstybėje.

52. Be to, direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas nėra specialiai skirtas tiekimų grandinės atvejams, todėl vien dėl šios priežasties ši nuostata negali būti laikoma nustatančia tvarką, pagal kurią vežimas galėtų būtų priskirtas prie konkretaus akcizais apmokestinamų produktų tiekimo.

53. Taigi, į pirmuosius du klausimus reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikytinas tik akcizais apmokestinamų produktų tiekimui apmokestinamiesiems asmenims, kurių kiti įsigijimai pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį nėra PVM objektas. Direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte apibrėžiamas tik neapmokestinimas, šiame punkte nenustatyta jokių prekių judėjimo pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą priskyrimo prie konkretaus tiekimo tarpvalstybinio tiekimo grandinėje kriterijų.

B. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

54. Taigi Bendrijos viduje neapmokestinamu laikytinas tiekimas pagrindinėje byloje nagrinėjamoje grandinėje turi būti nustatomas pagal bendrąsias taisykles. Savo trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia konkrečiai išsiaiškinti, ar gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą reiškia, kad tarpvalstybinis vežimas priskirtinas prie tiekimo sandorio tarp *Doppler* ir pirmųjų pirkėjų iš Čekijos, nors gabenimas buvo vykdomas *Arex* transporto priemonėmis ir lėšomis.

55. Remiantis dabartine Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagrindinėje byloje taip pat taikytina tvarka, pagal kurią pardavimų grandinėje, kurią sudaro vienintelis fizinis prekių judėjimas, tik vienas tiekimas gali būti laikomas atliktu Bendrijos viduje, t. y. neapmokestinamu¹⁸.

¹⁵ Turint omenyje direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktą, simetriškai reikia atsižvelgti į 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį, kuris pagrįstas prievolės mokėti akcizo mokestį atsiradimu gavimo valstybėje.

¹⁶ Tokia situacija buvo apibrėžta Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnio 4 dalyje, į kurią pateikiama nuoroda PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkte.

¹⁷ Dėl prekybos tarp apmokestinamųjų asmenų, kuriems netaikoma direktyvos 3 straipsnio 1 dalis, t. y. kurie visų pirma nėra smulkieji prekybininkai, ir kurių įsigijimai Bendrijos viduje bet kuriuo atveju pagal direktyvos 138 straipsnio 1 dalį yra PVM objektas, direktyvoje daroma prielaida, kad tarpvalstybinis vežimas paprastai vykdomas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, todėl nėra būtina jokia speciali nuostata.

¹⁸ 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 45 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 34 punktas), taip pat mano išvada byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 35 punktas).

56. Šis konkretus tiekimas nustatomas atsižvelgiant į teisinį santykį, prie kurio turėtų būti priskirtas tarpvalstybinis prekių judėjimas. Taip yra dėl to, kad tarpvalstybinis prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje yra kriterijus, skiriantis tiekimą Bendrijos viduje (arba įsigijimą Bendrijos viduje¹⁹) nuo „įprast[o]“ tiekimo šalies viduje²⁰.

57. Taigi visi kiti tiekimai pardavimų grandinėje, neatitinkantys šio papildomo tarpvalstybinio gabenimo kriterijaus, laikytini tiekimais šalies viduje, kaip tai suprantama pagal direktyvos 14 straipsnio 1 dalį. Pagal PVM direktyvos 32 straipsnį visų tiekimų, kurie buvo atlikti iki Bendrijos viduje neapmokestinamo tiekimo, vieta yra kilmės valstybėje, o visų kitų paskesnių tiekimų – paskirties valstybėje²¹.

1. Tarpvalstybinio vežimo priskyrimas prie konkretaus tiekimo pardavimų grandinėje

58. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją sprendžiant, prie kurio tiekimo pardavimų grandinėje priskirti tarpvalstybinį vežimą, reikia visapusiškai įvertinti visas konkretaus atvejo aplinkybes²².

59. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad nesvarbu, kas vežimo metu yra turto savininkas, kaip tai suprantama pagal nacionalinę teisę, arba kas faktiškai valdo turtą²³. Teisingumo Teismas taip pat jau yra nusprendęs, jog vien remiantis aplinkybe, kad prekė jau perparduota, negalima daryti išvados, kad gabenimą reikia priskirti prie paskesnio tiekimo²⁴. Šiuo klausimu pats perpardavimo faktas prekių judėjimo priskyrimui prie tam tikro tiekimo neturi reikšmės.

60. Vis dėlto pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją reikia atsižvelgti į tai, kas gabena prekes ir kieno sąskaita²⁵. Tiksliau, svarbu yra tai, kam tenka atsitiktinio turto praradimo rizika jį gabenant.

61. Atitinkamai Teisingumo Teismas ne vienoje byloje dėl dvinarės pardavimų grandinės (pirmasis pardavėjas – prekybos tarpininkas – galutinis įgijėjas) yra nusprendęs, kad vežimas nebegali būti priskiriamas prie „pirmojo“ tiekimo, jei teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas galutiniam įgijėjui, t. y. „antrojo“ tiekimo gavėjui, įvyko dar prieš gabenant prekes²⁶.

62. Tam, kas „kaip savininkas“²⁷ jau disponuoja turtu, paprastai tenka jo atsitiktinio praradimo rizika. Teisė disponuoti turtu savo nuožiūra, jį sunaikinti arba sunaudoti yra būdinga nuosavybės teisės išraiška²⁸. Kitas šios teisės aspektas yra būtent tai, kad savininkui tenka atsitiktinio turto sunaikinimo rizika. Todėl galima pagrįstai manyti, kad tas, kas turi prisiimti atsitiktinio turto praradimo riziką, taip pat turi teisę disponuoti šiuo turtu kaip savininkas.

19 Prekių tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje materialinės sąlygos yra vienodos, nes tai vienas ir tas pats ekonominis procesas; šiuo klausimu žr. šios išvados 32 punktą ir 9 išnašą.

20 Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 37 punktas) ir mano išvadą byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 41 punktas).

21 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 50 punktas).

22 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 27 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 32 punktas), 2017 m. liepos 26 d. Sprendimas *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 35 punktas) ir 2018 m. vasario 21 d. Sprendimas *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 32 punktas), taip pat mano išvada byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 56 punktas).

23 Neginčijama, kad, pavyzdžiui, vežėjas konkrečiu momentu iš tikrųjų faktiškai valdo prekę, tačiau ne kaip atitinkamas tiekėjas, o veikdamas tik kaip vežėjas tiekėjo naudai. Šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas).

24 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 36 ir 37 punktai).

25 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 40 punktas).

26 Visos bylos, kuriose jau priimti sprendimai, buvo susijusios su grandinėmis, sudarytoms tik iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų; žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 33 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 34 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 36 punktas).

27 To reikalauja tik faktinė tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sudėties sąvoka (žr. direktyvos 14 straipsnio 1 dalį ir 20 straipsnio 1 dalį), bet ne teisinis savininko statusas. Šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimą *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, 7 ir 8 punktai) ir 2003 m. vasario 6 d. Sprendimą *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, 32 punktas).

28 Taip pat žr. mano išvadą byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 58 punktas).

63. Tam nedaro įtakos klausimas, kas tokiais atvejais išoriškai vykdo vežimo procesą (nagrinėtose bylose tai daugiausia buvo prekybos tarpininkas)²⁹, neatsižvelgiant į teisinį asmens, turinčio teisę disponuoti, padėties kvalifikavimą³⁰ (t. y. ar jis – jau savininkas, ar tik turintis teisę į nuosavybės perdavimą).

64. Dėl šios priežasties gabenimą nagrinėtose bylose būtų reikėję priskirti prie tiekimo, kuriame dalyvavo gavėjas, prisiėmęs atsitiktinio praradimo gabenant riziką (jei nacionalinis teismas tai buvo nustatęs).

65. Pagrindinėje byloje tai reiškia, kad labai svarbu, ar *Arex* tarpvalstybinio kuro vežimo metu jau buvo įgijusi teisę disponuoti kuru tokiu būdu, kad atsitiktinio praradimo rizika būtų tekusi būtent jai. Taip nebūtų, jeigu tarpvalstybinį vežimą (t. y. nuo naftos perdirbimo produktų gamyklos iki išleidimo vartoti Čekijos Respublikoje) ji būtų vykdžiusi tik kaip ekspeditorė³¹.

66. Vis dėlto galutinį sprendimą šiuo klausimu turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas³².

2. Kuro gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikiną atidėjimą svarba

67. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų matyti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad vežimas per sieną taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą priskirtinas tik prie sandorio tarp *Doppler* ir pirmųjų pirkėjų iš Čekijos – nepaisant to, kad buvo gabenama *Arex* transporto priemonėmis ir lėšomis, nes tik tokiomis faktinėmis aplinkybėmis tenkinamos šio gabenimo būdo sąlygos. Pagal Akcizų direktyvą taip gali gabenti tik sandėlių savininkai ir registruoti Garantrans siuntėjai ir tik registruotiems gavėjams, kaip *Garatrans*.

68. Taigi *Arex* negalėjo pati vežti kuro pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą į pasirinktą vietą. Priešingai, paprastai registruotas gavėjas nurodo vietą kirtus sieną, kurioje akcizais apmokestinami produktai išleidžiami vartoti. Tik vėlesniame etape produktus gali gabenti kiti nei Akcizų direktyvoje nurodyti asmenys.

69. Gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą gali būti aplinkybė, į kurią privalo atsižvelgti nacionalinis teismas, sprenddamas dėl tam tikro sandorio priskyrimo. Pagal PVM direktyvos 36 konstatuojamąją dalį būtina sinchronizuoti PVM ir akcizo mokesčio naštą. Vis dėlto, priešingai, nei mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tai neleidžia daryti išvados, kad tam tikram asmeniui kilusi prievolė apskaičiuoti akcizo mokestį neišvengiamai lemia neapmokestinamą tiekimą šiam asmeniui. Per posėdį tai pabrėžė ir Komisija.

70. Teisingumo Teismas šiuo klausimu jau yra nusprendęs, kad PVM apmokestinimo momentas, dėl kurio susidaro apmokestinti būtinos teisinės sąlygos, yra prekės tiekimas, o ne akcizo taikymas pastarajam³³. Tokiai sąsajai taip pat prieštarauja skirtinga PVM, kaip visuose etapuose taikomo mokesčio, ir akcizo mokesčio, kaip tam tikro vienkartinio mokesčio, samprata.

29 Vežėjas arba ekspeditorius neturi teisės naudotis prekėmis taip, lyg būtų jų savininkas; žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 25 punktas) ir 2018 m. birželio 20 d. Sprendimą *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 88 punktas).

30 Šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 24 punktas) ir 2018 m. birželio 20 d. Sprendimą *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 86 punktas).

31 Taip pat žr. 2018 m. birželio 20 d. Sprendimą *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473, 89 punktas).

32 Šiuo klausimu taip pat žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 45 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 37 punktas).

33 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C-435/03, EU:C:2005:464, 41 punktas).

71. Taigi, gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą svarbus priimant sprendimą dėl priskyrimo tik tuo atveju, jeigu jis daro įtaką su prekių vežimu susijusios rizikos paskirstymui tarp šalių.

72. Nacionaliniam teismui padarius išvadą, kad atsitiktinio praradimo rizika gabenant pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą teko *Doppler*, gabenimą, kurį *Arex* būtų atitinkamai vykdžiusi tik kaip ekspeditorė, reikėtų priskirti prie pirmojo tiekimo sandorio.

73. Mano nuomone³⁴, apie atitinkamo asmens vaidmenį tiekimo grandinėje galima spręsti iš tenkančios rizikos. Galima daryti faktinę prielaidą, jog *asmuo, tiekiantis prekes kitam* ir prisiimantis atsitiktinio šių prekių praradimo jų pristatymo metu riziką, veikia kaip tiekėjas. Todėl jo tiekimas Bendrijos viduje turi būti neapmokestinamas.

74. Ši prielaida taikoma dvišaliam („įprastam“) tiekimui Bendrijos viduje, taip pat grandininiam sandoriams³⁵. Aišku, tiek dvišaliuose santykiuose, tiek sudarant grandininius sandorius gali pasitaikyti atvejų, kai gabenant prekes kylančią riziką prisiima prekių gavėjas. Vis dėlto tokio gavėjo vieta grandininio sandorio atveju neišvengiamai bus grandinės gale (priešingu atveju, jis veiks kaip tiekėjas). Jeigu gavėjo vieta yra tiekimų grandinės gale, nėra jokių abejonių dėl teisinio santykio, prie kurio turi būti priskiriamas gabenimas (t. y. paskutiniam).

75. Taigi, jei atsitiktinio praradimo gabenant riziką prisiima pirmasis pardavėjas, jis gali manyti, kad jo tiekimas yra neapmokestinamas. Jei taip nėra ir rizika tenka kitai jo sutarties šaliai, dėl tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sprendžiama atsižvelgiant į tai, ar sandoris yra grandininis.

76. Šiuo tikslu pirmajam pardavėjui, kaip reikalaujama pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, turi būti pranešta apie tai, kad kita jo sutarties šalis jau perpardavė prekę³⁶. Jei taip nėra, jis turi teisę net ir tuo atveju, kai pats neprisiima gabenimo rizikos, manyti, kad jo sandoris yra neapmokestinamas, nes dvišaliuose santykiuose rizika gali tekti ir gavėjui ir tai nereiškia, kad tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas neb gali būti taikomas³⁷.

77. Vis dėlto, jeigu jis yra informuotas, kad sudarytas sandoris yra grandininis, atsižvelgdamas į tai, kad atsitiktinio praradimo rizika tenka kitam asmeniui, gali daryti išvadą, kad pastarasis, kaip paslaugos teikėjas, vykdo tarpvalstybinį, taigi, neapmokestinamą prekių tiekimą. Tai reiškia, kad jo tiekimas yra apmokestinamas.

3. Prekybos tarpininkui tenkanti rizika

78. Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto padarytų išvadą, kad pirmosioms pirkėjoms iš Čekijos teko atsitiktinio praradimo gabenant pagal laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą rizika, neapmokestinamu turėtų būti laikomas antrasis tiekimas (pirmųjų pirkėjų iš Čekijos tiekimas kitai grandžiai)³⁸.

34 Žr. šios išvados 62 punktą.

35 Paprastai atsitiktinio praradimo rizika gavėjui pereina tik tuomet, kai jis jau gali disponuoti preke. Gali būti kitaip, kai gavėjas pageidauja, kad prekė būtų pristatyta į tam tikrą vietą.

36 Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *eu Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 34 ir paskesni punktai), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 35 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 44 punktas).

37 Dėl priežasčių, susijusių su teisiniu saugumu, turi būti apsaugoti pirmojo pardavėjo lūkesčiai, kad kita jo sutarties šalis teiks informaciją, todėl mokesčio iš jo negali būti reikalaujama. Tačiau tai nereiškia, kad jo tiekimas iš tikrųjų tampa neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje; žr. 2018 m. vasario 21 d. Sprendimą *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 37 punktas). Tomis aplinkybėmis, kuriomis buvo grindžiamas sprendimas byloje *Kreuzmayr*, nagrinėti tik teisėti antro tiekimo šalių lūkesčiai. Jie buvo pagrįstai atmesti, nes antro tiekimo šalims turėjo būti žinoma, kad vienai iš jų teko prekių gabenimo rizika; žr. 2018 m. vasario 21 d. Sprendimą *Kreuzmayr* (C-628/16, EU:C:2018:84, 36 punktas).

38 Tokiomis aplinkybėmis, nepaisant faktinio sienos kirtimo, *Arex* gabenant prekes įsigijimas nebūtų laikomas įvykdytu Bendrijos viduje. Tačiau, kaip jau nurodžiau, nustatant neapmokestinamą tiekimą neturi reikšmės, iš kurios vietos faktiškai buvo vežamos prekės; šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2005:675, 40 punktas).

79. Iš to, kas išdėstyta, taip pat išplaukia, kad disponavimo teisės perdavimas galutiniam įgijėjui reiškia tik paskutinį momentą, po kurio vėlesnis gabenimas nebegali būti priskiriamas prie vieno iš ankstesnių tiekimų.

80. Iš tiesų negalima atmesti galimybės, kad Bendrijos viduje įsigytų prekių gabenimas laiko atžvilgiu yra ankstesnis už disponavimo teisės perdavimą. Kai vykdomi ne grandininiai sandoriai, tai yra netgi įprasta praktika: teisė disponuoti preke kaip savininkui įprasto tarpvalstybinio tiekimo atveju paprastai suteikiama gavėjui tik kai jam perduodama prekė. Tačiau neginčijama, kad tiekimas jam yra neapmokestinamas.

81. Šiuo atžvilgiu vieninteliame Teisingumo Teismo sprendime priimta išvada *a contrario*, kad „pirmasis“ tiekimas dvinarėje tiekimų grandinėje turėtų būti neapmokestinamas, jeigu galutiniam įgijėjui teisė disponuoti prekėmis kaip nuosavybe perduodama tik paskirties valstybėje, nėra privaloma³⁹. Tai taip pat rodo pardavimo grandinių, sudarytų iš daugiau nei dviejų tiekimų, kaip yra pagrindinėje byloje, pavyzdys: jei teisė disponuoti prekėmis perduodama galutiniam įgijėjui tik paskirties valstybėje, prieš šį perdavimą vykdomi kiti tiekimai, kurių atžvilgiu taip pat turi būti nuspręsta dėl priskyrimo. Todėl remiantis vien šia aplinkybe (teisės disponuoti prekėmis perdavimas galutiniam įgijėjui paskirties valstybėje) negalima daryti išvados, prie kurio iš tiekimų turi būti priskirtas prekių judėjimas. Bet kuriuo atveju veikiau turi būti nustatyta, kam tenka atsitiktinio turto praradimo jį gabenant rizika.

V. Išvada

82. Taigi, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) prejudicinius klausimus:

1. Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punktas turi būti taikomas tik akcizais apmokestinamų produktų tiekimui apmokestinamiesiems asmenims, kurių kiti įsigijimai pagal tos pačios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį nėra PVM objektas. Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punkte apibrėžiamas tik neapmokestinimas, jame nenustatyta jokių prekių judėjimo pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą priskyrimo prie konkretaus tiekimo tarpvalstybinio tiekimo grandinėje kriterijų.
2. Priskiriant vienintelį tarpvalstybinį prekių gabenimą prie konkretaus tiekimo sandorio tiekimų grandinėje svarbiausia nustatyti, kam tenka atsitiktinio prekės praradimo gabenant turtą kitam tiekimo grandinės nariui rizika.

³⁹ Žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 45 punktas).