



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. balandžio 23 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies b punktas – Prekių įsigijimas Bendrijos viduje – 20 straipsnis – Teisės disponuoti preke kaip savininkui įgijimas – Prekių pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinė su vienu gabenimu Bendrijos viduje – Galimybė priimti sprendimus, galinčius paveikti prekės teisinę situaciją – Gabenimo priskyrimas – Gabenimas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą – Aiškinamųjų sprendimų poveikis laiko atžvilgiu“

Byloje C-401/18

dėl *Krajský soud v Praze* (Prahos apylinkės teismas, Čekijos Respublika) 2018 m. birželio 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. birželio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Herst s.r.o.**

prieš

**Odvolací finanční ředitelství**

### TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Vilaras, teisėjai S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (pranešėja) ir N. Piçarra,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Herst s.r.o.*, atstovaujamos *advokát* J. Balada,
  - *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Rozehnal,
  - Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlácil ir O. Serdula,
  - Europos Komisijos, atstovaujamos M. Salyková ir L. Lozano Palacios,
- susipažinęs su 2019 m. spalio 3 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

\* Proceso kalba: čekų.

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 20 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Herst s.r.o.* ir *Odvolačí finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, Čekijos Respublika, toliau – Finansų direkcija) ginčą dėl *Herst* atliktos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitos, įsigijus degalus, kuriuos ši bendrovė gabeno iš tam tikrų valstybių narių į Čekijos Respubliką, taikydama akcizų mokėjimo laikiną atidėjimą.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose numatyta:

„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;

<...>“

- 4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

- 5 Šios direktyvos 20 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

- 6 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis 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 įsigyjančio asmens vardu.“

### **Čekijos teisė**

- 7 *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl pridėtinės vertės mokesčio, toliau – PVM įstatymas) redakcijos, galiojusios klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms, 2 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas už atlygį šalies teritorijoje, kurį vykdydamas ekonominę veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo.“

- 8 Šio įstatymo 13 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Šiame įstatyme prekių tiekimas – tai teisės kaip savininkui disponuoti prekėmis perdavimas.“

- 9 Šio įstatymo 72 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas, kurias jis naudoja savo ekonominei veiklai vykdydamas apmokestinamas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo paslaugas nacionalinėje teritorijoje.“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 10 *Herst* yra Čekijos Respublikoje įsteigta bendrovė, veikianti kelių transporto sektoriuje. Jai taip pat priklauso kelios degalinės.
- 11 Atlikęs patikrinimą Čekijos mokesčių administratorius konstatavo, kad laikotarpiais nuo 2010 m. lapkričio mėn. iki 2013 m. gegužės mėn. ir nuo 2013 m. liepos mėn. iki rugpjūčio mėn. *Herst* savo lėšomis ir išlaidomis vykdė degalų gabenimą iš kelių valstybių narių, būtent Austrijos, Vokietijos, Slovakijos ir Slovėnijos, į Čekijos Respubliką.
- 12 Gabendama degalus *Herst* veikė ne tik kaip vežėja, bet ir kaip galutinė jų pirkėja, pasibaigus vienas po kito vykdomų pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinei.
- 13 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad degalus iš pradžių pirkdavo Čekijos Respublikoje įsteigtas ir PVM apmokestinamas ūkio subjektas, o *Herst* vykdė jų gabenimą iš šio sprendimo 11 punkte minėtų valstybių narių į Čekijos Respubliką. Taigi, *Herst* vykdė atskirus degalų gabenimus pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ir juos vykdant šie produktai buvo perparduoti paeiliui kitiems Čekijos Respublikoje įsteigtiems ūkio subjektams. *Herst* negaudavo atlygio už degalų gabenimą, bet gaudavo komercinę maržą, kurią sudarė skirtumas tarp šių degalų pirkimo ir pardavimo kainos.
- 14 Be to, remiantis *Herst* ir ūkio subjekto pirkimo-pardavimo sutartimi, nuo pat gabenimo pradžios buvo nustatyta, kad *Herst* teisiškai tampa degalų savininke tik tuomet, kai jie išleidžiami į laisvą apyvartą Čekijos Respublikoje.
- 15 *Herst* Čekijos mokesčių administratoriui tvirtino, kad jos atlikti degalų įsigijimai Čekijos Respublikoje yra įsigijimai šalies viduje. Tačiau mokesčių administratorius nusprendė, kad tai yra įsigijimai Bendrijos viduje.
- 16 Mokesčių administratoriaus teigimu, sandorių grandinės, susijusios su vienu gabenimu Bendrijos viduje, atveju gabenimas gali būti priskirtas tik vienam iš šių sandorių.

- 17 Mokesčių administratorius nusprendė, kad *Herst* degalų įsigijimo vieta yra ne Čekijos Respublikoje, o valstybėse narėse, kuriose degalai yra tuo momentu, kai juos ši bendrovė pakrauna, siekdama gabeniti savo išlaidomis ir lėšomis į Čekijos Respubliką savo ekonominei veiklai vykdyti.
- 18 Keliais pranešimais apie mokesčio perskaičiavimą Čekijos mokesčių administratorius atsisakė suteikti *Herst* teisę į PVM atskaitą už šiuos įsigijimus ir skyrė jai baudą.
- 19 *Herst* apskundė šiuos pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą Finansų direkcijai ir tvirtino, kad degalų įsigijimo vieta yra Čekijos Respublika, nes gabenimas buvo vykdomas taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, o prekės išleistos į laisvą apyvartą tik po gabenimo.
- 20 Pirmuoju sprendimu Finansų direkcija panaikino pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą už laikotarpį nuo 2013 m. liepos mėn. iki rugpjūčio mėn., motyvuodama tuo, kad *Herst* pateikė sąskaitas faktūras, įrodančias, jog kiti ūkio subjektai, kuriems vienam po kito degalai buvo perparduoti, veikė kaip pervežimo organizatoriai. Antruoju sprendimu Finansų direkcija patvirtino pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą už laikotarpį nuo 2011 m. vasario mėn. iki 2013 m. vasario mėn. Trečiuoju sprendimu ši institucija iš dalies pakeitė pranešimus apie mokesčio perskaičiavimą už laikotarpį nuo 2010 m. lapkričio mėn. iki 2011 m. sausio mėn. ir už laikotarpį nuo 2013 m. kovo mėn. iki gegužės mėn. *Herst* buvo pranešta apie 145 381 137 Čekijos kronų (CZK) (apie 5 664 520 EUR) mokesčių perskaičiavimą ir skirta 30 476 215 CZK (apie 1 187 450 EUR) bauda.
- 21 *Herst* pateikė skundą dėl antrojo ir trečiojo Finansų direkcijos sprendimų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui – *Krajský soud v Praze* (Prahos apylinkės teismas).
- 22 Šiame teisme *Herst* tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalų gabenimus sudarė du atskiri gabenimai. Pirmasis buvo tarptautinis degalų gabenimas tarp atitinkamų valstybių narių ir Čekijos Respublikos, o juos gabendama *Herst* veikė tik kaip vežėja. Antrasis buvo vidaus gabenimas po degalų išleidimo į laisvą apyvartą Čekijos Respublikoje, kuri vykdydama jį įgijo teisę laisvai disponuoti šiomis prekėmis.
- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad jo nagrinėjamoje byloje būtina visapusiškai įvertinti visas bylos aplinkybes, kad būtų galima nustatyti, kuris iš nagrinėjamų tiekimų atitinka visas tiekimo Bendrijos viduje sąlygas. Tam, kad sandoris galėtų būti laikomas „prekių tiekimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, jis turi suteikti asmeniui teisę disponuoti prekėmis, kurios yra šio sandorio dalykas, taip, lyg jis būtų jų savininkas.
- 24 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad kitų ūkio subjektų dalyvavimas tokioje sudėtingoje pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinėje yra pagrįstas ne tik ekonominėmis priežastimis, bet ir tuo, kad *Herst* neturėjo teisės nei eksploatuoti apmokestinamų prekių sandėlio, nei gauti prekių pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Dėl to *Herst* turėjo naudotis tarpininko, eksploatuojančio tokį sandėlį, paslaugomis, kad šis įsigytų pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus, sumokėtų akcizo mokestį ir užtikrintų šių degalų išleidimą į laisvą apyvartą Čekijos Respublikos teritorijoje. Finansų direkcija savo ruožtu teigia, kad kelių ūkio subjektų dalyvavimas šioje grandinėje yra sukčiavimo PVM srityje požymis.
- 25 Tas teismas mano, kad nors *Herst* visą gabenimo laikotarpį valdė pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus, ji neturėjo teisės jais disponuoti kaip savininkė, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktiką, iki to momento, kai po gabenimo šie degalai buvo išleisti į laisvą apyvartą Čekijos Respublikoje. Iki to momento *Herst* negalėjo tiekti šių degalų kitiems asmenims nei tas, kuris lydimuosiuose dokumentuose nurodytas kaip gavėjas.

- 26 Atsižvelgdamas į tai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pripažindamas šios bylos ir bylos, kurioje priimtas 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027), didelius faktinių aplinkybių panašumus, vis dėlto klausia, kada jo nagrinėjamoje byloje *Herst* igijo teisę disponuoti pagrindinėje byloje nagrinėjamais degalais „kaip savininkė“, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.
- 27 Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, tokią teisę igijo tik ūkio subjektai, kuriems vienam po kito šie degalai buvo perparduoti vykdant jų gabenimą. Kita vertus, nors *Herst* fiziškai valdė degalus, kai juos gabeno, teisiškai ji neturėjo teisės jais disponuoti. Ši bendrovė, be kita ko, privalėjo laikytis pirkimo ir perpardavimo grandinėje tarpininkaujančių ūkio subjektų nurodymų.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės mano, kad kyla abejonių dėl to, ar tai, kad prekės gabenamos taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvą 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančią Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), turi įtakos PVM direktyvoje numatytoms teisės disponuoti jomis kaip savininkui perdavimo sąlygoms. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Ústavní soud České republiky* (Čekijos Respublikos Konstitucinis Teismas) jurisprudencijoje yra įtvirtinės konstitucinių nacionalinės teisės principų, pagal kurių, kai nagrinėjant ginčą tarp administracijos ir privataus asmens kyla abejonių dėl nacionalinės mokesčių teisės nuostatos aiškinimo, šios abejonės turi būti aiškinamos privataus asmens naudai (vadinamasis *in dubio mitius* principas). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad teisės aktai, turintys lemiamos reikšmės sprendžiant jo nagrinėjamą bylą, pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostymo metu negali būti laikomi aiškiais nei pagal nacionalinę, nei pagal Sąjungos teisę, todėl jam kyla klausimas, ar tuo atveju, jei išaiškinimas, kurį Teisingumo Teismas pateiks savo sprendime, būtų nepalankus mokesčių mokėtojui, jis turėtų jo laikytis, nepaisydamas šio konstitucinio nacionalinės teisės principo. Šiam teismui taip pat kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į šį principą, tokio Teisingumo Teismo sprendimo poveikis neturėtų apsiriboti tik po jo paskelbimo susiklosčiusiomis teisinėmis situacijomis.
- 29 Šiomis aplinkybėmis *Krajský soud v Praze* (Prahos apylinkės teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „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 nuspręstų, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje (tai yra, produktų igijėjas yra apmokestinamasis asmuo, įregistruotas mokesčio mokėtojas), ar šią nuostatą reikia aiškinti taip, kad, kai tų produktų siuntimas ar gabenimas vyksta pagal taikomas <...> Direktyvos [2008/118] nuostatas, tiekimą, susijusį su Direktyvoje [2008/118] numatyta procedūra, reikia laikyti tiekimu, kuriam galima taikyti toje nuostatoje numatytą neapmokestinimą, net jei PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodytos neapmokestinimo sąlygos šiaip jau netenkinamos, atsižvelgiant į prekių gabenimo priskyrimą prie kito sandorio?
  3. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, 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?
  4. Ar apmokestinamasis asmuo įgyja „teisę disponuoti preke kaip savininkas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, jei perka prekę iš kito apmokestinamojo asmens tiesiogiai konkrečiam pirkėjui tam, kad įvykdytų jo ankstesnį užsakymą, kuriame nustatyta prekių rūšis, kiekis, kilmės

vieta ir pristatymo laikas, jeigu jis prekėmis fiziškai visiškai nedisponuoja, nes pirkimo sutartyje jų pirkėjas sutinka su tuo, kad jis pats užtikrins prekių pergabenimą iš jų kilmės vietos, o apmokestinamasis asmuo tik suteikia prieigą prie norimos prekės per savo tiekėjus ir perduoda informaciją, būtiną pasiimant prekes (savo vardu ar jo subtiekių grandinėje vardu), ir jo pelną iš sandorio sudaro skirtumas tarp tų prekių pirkimo ir pardavimo kainos, grandinės sąskaitose faktūrose nenurodant prekės gabenimo kainos?

5. Ar Direktyvos [2008/118] nuostatose (pavyzdžiui, 4 straipsnio 1 dalyje, 17 straipsnyje ir 19 straipsnyje) tiesiogiai arba netiesiogiai per ribojimą faktiškai disponuoti tokiomis prekėmis yra nustatytos pakankamos „teisės disponuoti preke (kuri apmokestinama akcizo mokesčiu) kaip savininkui“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, pardavimo sąlygos ir ar prekių gavimą pagal akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimą, kai ją gauna įgaliotas sandėlio savininkas arba registruotas gavėjas pagal Akcizų direktyvoje nustatytas sąlygas, reikia laikyti prekės tiekimu, kaip tai suprantama ir pagal apmokestinimo PVM sistemą?
6. Ar tokiomis aplinkybėmis apibrėžiant tiekimą, su kuriuo yra susijęs gabenimas, kai prekės tiekiamos grandinėje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą atliekant vieną gabenimą, gabenimą, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvą, reikia laikyti pradėtu ir baigtu pagal Direktyvos [2008/118] 20 straipsnio nuostatas?
7. Ar PVM neutralumo principas arba koks nors kitas Sąjungos teisės principas draudžia taikyti konstitucinį nacionalinės teisės principą *in dubio mitius*, valdžios institucijas įpareigojantį remtis tokiu aiškinimu, kuris yra palankesnis teisės normos adresatui (šiuo atveju apmokestinamajam asmeniui), kai teisės norma yra nevienareikšmė ir objektyviai leidžia daugiau aiškinimo variantų? Ar tokio principo taikymas atitiktų Sąjungos teisę bent tada, jei apsiribotų situacija, kai bylos reikšmingos faktinės aplinkybės atsirado anksčiau, nei <...> Teisingumo Teismas pateikė privalomą ginčijamo teisės klausimo išaiškinimą, kuriuo teisingu pripažino kitą, mokesčių mokėtojų mažiau palankų aiškinimo variantą?

Jei galima taikyti principą *in dubio mitius*:

8. Ar atsižvelgiant į Sąjungos teisės nustatytus apribojimus laikotarpiu, kada šioje byloje vyko apmokestinamieji sandoriai (nuo 2010 m. lapkričio iki 2013 m. gegužės), klausimą, ar teisinė sąvoka „tiekimas“ arba „prekės gabenimas“ yra (arba nėra) vienodos apimtys pagal PVM direktyvą ir Direktyvą [2008/118], buvo galima laikyti objektyviai teisiškai neaiškiu ir aiškinti dviem būdais?“

### Dėl proceso Teisingumo Teisme

- 30 2018 m. gruodžio 21 d. raštu Teisingumo Teismas persiuntė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027) ir paklausė, ar, atsižvelgdamas į šį sprendimą, šis teismas neatsisako prašymo priimti prejudicinį sprendimą, o jei taip, ar ketina palikti visus pateiktus klausimus.
- 31 2019 m. sausio 11 d. atsakyme prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pareiškė, kad neatsiima prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tačiau nebeprašo atsakyti į pirmąjį–trečiąjį, penktąjį ir šeštąjį klausimus.
- 32 Vadinasi, reikia atsakyti tik į ketvirtąjį, septintąjį ir aštuntąjį klausimus.

## Dėl prejudicinių klausimų

### Dėl ketvirtojo klausimo

- 33 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris gabena prekes Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ketindamas įsigyti jas savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nors jas gabenant jos buvo perparduotos paeiliui keliems ūkio subjektams.
- 34 Pirmiausia reikia priminti, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 20 straipsnį, yra įvykdomas, kai teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įsigyjančiam asmeniui ir tiekėjas įrodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir ją išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai nebėra išvežimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 27 ir 42 punktus ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 61 punktą).
- 35 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar šiuo atveju pirmoji iš šių sąlygų yra tenkinama, t. y. ar teisė disponuoti preke kaip savininkui buvo perduota apmokestinamajam asmeniui, kaip antai *Herst*, kuris gabena prekes pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą iš vienos valstybės narės į kitą, ketindamas įsigyti šias prekes po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą toje kitoje valstybėje narėje, nors tuo metu nėra jų savininkas.
- 36 Pirma, reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją teisės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimas ne apsiriboja nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75 punktą).
- 37 Iš tiesų, kaip savo išvados 36 punkte iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, nuosavybės teisės perdavimas pagal nacionalinėje teisėje numatytas taisykles nebūtinai sutampa su teisės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimu.
- 38 Antra, reikia priminti, kad teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas nereiškia, kad šalis, kuriai šis turtas perduotas, jį turėtų fiziškai arba kad tas turtas būtų fiziškai jai nugabentas ir (arba) fiziškai jos gautas (2015 m. liepos 15 d. Nutarties *Itales*, C-123/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:511, 36 punktas ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 75 punktas).
- 39 Degalų gabenimo, t. y. jų pervežimo iš vienos valstybės į kitą, sandoris negali būti laikomas lemiamu nustatant, ar buvo perduota teisė disponuoti preke kaip savininkui, jei neatsižvelgiama į visas kitas aplinkybes, leidžiančias daryti prielaidą, kad toks perdavimas įvyko gabenimo dieną (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 78 punktą).
- 40 Be to, teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas reiškia, kad šalis, kuriai ši teisė perduota, turi galimybę priimti sprendimus, kurie gali paveikti to turto teisinę padėtį, įskaitant, be kita ko, sprendimą jį parduoti.
- 41 Taip yra tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kai degalus tiek prieš gabenimą, tiek jo metu pirkdavo, paskui perparduodavo įvairūs ūkio subjektai, kurie veikė kaip savininkai.

- 42 Reikia pažymėti, kad, atsižvelgiant į prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytas pagrindinės bylos aplinkybes, negalima atmesti to, kad ši prašymą pateikęs teismas turės konstatuoti, jog pagrindinėje byloje vienas po kito įvyko keli teisės disponuoti šiuo turtu kaip savininkui perleidimai.
- 43 Šiomis aplinkybėmis, siekiant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti naudingą atsakymą pagrindinei bylai išspręsti, reikia pridurti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies aiškinimo sandorių, kurie sudaro kelių vienas po kito einančių tiekimų, dėl kurių buvo įvykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandinės atveju gabenimas Bendrijos viduje gali būti priskiriamas tik prie vieno iš šių tiekimų, ir jis vienintelis bus neapmokestintas pagal šią nuostatą, o siekiant nustatyti, kuris tiekimas turi būti siejamas su gabenimu Bendrijos viduje, turi būti bendrai įvertintos visos konkretaus atvejo aplinkybės. Ši jurisprudencija taip pat taikoma vertinant sandorius, kurie, kaip ir nagrinėjami pagrindinėje byloje, sudaro vienas po kito einančių akcizais apmokestinamų produktų pirkimo ir perpardavimo sandorių, dėl kurių įvykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandinę (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 ir 71 punktus).
- 44 Atliekant šį bendrą vertinimą reikia, be kita ko, nustatyti momentą, kada įvyko teisės kaip savininkui disponuoti nagrinėjamomis prekėmis perdavimas galutiniam ją įsigijusiam asmeniui. Tuo atveju, jei šis perdavimas įvyko prieš gabenimą Bendrijos viduje, jis turi būti laikomas aplinkybe, galinčia lemti tokio įsigijimo pripažinimą įsigijimu Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 70 ir 72 punktus).
- 45 Vis dėlto, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad gabenant pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus teisė jais disponuoti buvo kelis kartus perduota skirtingiems pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinės tarpiniams ūkio subjektams, taikydamas pirmesniame punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją jis negalėtų nustatyti, prie kurio iš grandinę sudarančių įsigijimų turėtų būti priskirtas vientisas degalų gabenimas.
- 46 Iš tiesų ši jurisprudencija grindžiama laiko kriterijumi, pagal kurį reikia įvertinti, ar teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įvyko prieš jos gabenimą, siekiant nustatyti tą įsigijimą iš grandinę sudarančių įsigijimų, prie kurio turėtų būti priskirtas tas vientisas gabenimas Bendrijos viduje ir kuris vienintelis dėl to turi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje. Šiuo atveju šio laiko kriterijaus taikymas galėtų leisti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamų degalų gabenimą reikia priskirti prie pirmojo ūkio subjekto prieš vykdant vientisą jų gabenimą Bendrijos viduje atlikto įsigijimo, įeinančio į pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinę. Vis dėlto šis kriterijus būtų netaikytinas, jei pagrindinėje byloje šios teisės perdavimai vienas po kito būtų eję šio gabenimo metu.
- 47 Tokiomis aplinkybėmis pagal šio sprendimo 43 punkte primintą Teisingumo Teismo jurisprudenciją prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi visapusiškai įvertinti visas konkrečias pagrindinės bylos aplinkybes, siekdamas nustatyti tą įsigijimą iš grandinę sudarančių pagrindinėje byloje nagrinėjamų įsigijimų, prie kurio turėtų būti priskirtas vienas gabenimas Bendrijos viduje ir kuris vienintelis dėl to turi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje.
- 48 Kaip savo rašytinėse pastabose teigia Čekijos Respublika, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atlikdamas bendrą vertinimą, gali atsižvelgti į tai, kad *Herst* inicijavo pagrindinėje byloje nagrinėjamą gabenimą Bendrijos viduje, siekdama vykdyti savo ekonominę veiklą, t. y. įsigyti degalus po to, kai jie išleidžiami į laisvą apyvartą Čekijos Respublikoje, vėliau juos perparduoti savo klientams ir taip pasinaudoti komercine marža, kurią sudaro skirtumas tarp šių degalų pirkimo ir pardavimo kainų.

- 49 Iš tiesų, kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Herst* pati inicijavo degalų gabenimą ir sumokėjo pirmajam pirkimo ir perpardavimo sandorių grandinės ūkio subjektui pagal išankstinio mokėjimo sąskaitą faktūrą dar prieš tai, kai šie degalai buvo pakrauti į išvežimo valstybėje narėje esančias patalpas, užtikrino jų gabenimą savo pačios transporto priemonėmis ir neišrašė sąskaitos faktūros už jų gabenimą.
- 50 Vis dėlto atliekant šį bendrą vertinimą, tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami degalai buvo gabenami pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, negali būti lemiamas veiksnys nustatant pagrindinėje byloje nagrinėjamos įsigijimo sandorių grandinės sandorį, prie kurio priskirtinas gabenimas (pagal analogiją žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ*, C-414/17, EU:C:2018:1027, 73 punktą).
- 51 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti:
- PVM direktyvos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo vieną prekių gabenimą Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ketindamas įsigyti jas savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, su sąlyga, kad jis turi galimybę priimti sprendimus, kurie gali paveikti tų prekių teisinę padėtį, įskaitant, be kita ko, sprendimą jas parduoti,
  - nacionalinis teismas, bendrai vertindamas visas konkrečias nagrinėjamos bylos aplinkybes, turi atsižvelgti į tai, kad apmokestinamasis asmuo nuo pat pradžių ketino įsigyti tas prekes savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, kad nustatytų, prie kurio iš vienas po kito einančių įsigijimų turi būti priskirtas tas gabenimas Bendrijos viduje.

### ***Dėl septintojo klausimo***

- 52 Septintuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar pagal Sąjungos teisę nacionaliniam teismui, nagrinėjančiam nacionalinės mokesčių teisės nuostatą, perkeliančią PVM direktyvos nuostatą, kurią galima aiškinti įvairiai, draudžiama remiantis konstituciniu nacionalinės teisės principu *in dubio mitius* laikytis apmokestinamajam asmeniui palankiausio aiškinimo net ir po to, kai Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks aiškinimas yra nesuderinamas su Sąjungos teise.
- 53 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės pažymi, kad Čekijos teisė yra dviprasmiška, kiek tai susiję su teisės nuostatų dėl akcizais apmokestinamų prekių reglamentavimo poveikiu nustatant teisės disponuoti tokiomis prekėmis kaip savininkui perdavimo momentą. To teismo teigimu, Čekijos teisės nuostatos, kuriomis į nacionalinės teisės sistemą perkelta PVM direktyva, leidžia apmokestinamiesiems asmenims pagrįstai manyti, kad tai, jog prekės yra išgabentos į kitą valstybę narę taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, turi įtakos teisės disponuoti jomis kaip savininkui perdavimo sąlygoms.
- 54 Reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją Sąjungos teisės normos išaiškinimas, kurį pateikia Teisingumo Teismas, įgyvendindamas pagal SESV 267 straipsnį jam suteiktą jurisdikciją, paaiškina ir patikslina šios normos prasmę ir taikymo sritį, kaip ji turi arba turėjo būti suprantama ir taikoma nuo įsigaliojimo momento. Vadinasi, taip išaiškintą normą teismas gali ir turi taikyti net teisiniams santykiams, atsiradusiems ir buvusiems prieš priimant sprendimą dėl prašymo pateikti išaiškinimą, jei, be to, tenkinamos sąlygos, leidžiančios kompetentinguose teismuose pareikšti ieškinį dėl tos normos taikymo (1995 m. spalio 19 d. Sprendimo *Richardson*, C-137/94, EU:C:1995:342, 31 punktą ir 2018 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, 56 punktą).

- 55 Dėl klausimo, ar Sąjungos teisė draudžia taikyti konstitucinį nacionalinės teisės principą, pagal kurį, kai nagrinėjant administracijos ir privataus asmens ginčą kyla abejonių dėl nacionalinės mokesčių teisės nuostatos, kuria perkelta Sąjungos teisės nuostata, aiškinimo, pažymėtina, kad, jeigu šis principas būtų taikomas taip, kaip siūlo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Teisingumo Teismo pateikto Sąjungos teisės nuostatų, kurios buvo perkeltos tomis nacionalinės teisės nuostatomis, išaiškinimo poveikis būtų apribotos laiko atžvilgiu ir dėl to tokio išaiškinimo nebūtų galima taikyti pagrindinėje byloje (pagal analogiją žr. 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 39 punktą ir 2018 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, 61 punktą).
- 56 Reikia priminti, kad tik išimtiniais atvejais Teisingumo Teismas, taikydamas bendrąjį teisinio saugumo principą, kuris yra Sąjungos teisės sistemos dalis, gali apriboti suinteresuotųjų asmenų galimybę pasinaudoti jo išaiškinta norma, ginčijant sąžiningai sukurtus teisinius santykius. Kad būtų galima taikyti tokį apribojimą, turi būti tenkinami du esminiai kriterijai, t. y. suinteresuotųjų asmenų sąžiningumo ir didelių sunkumų rizikos (2018 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Hein*, C-385/17, EU:C:2018:1018, 57 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 57 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tokio išaiškinimo veikimo laiko atžvilgiu ribojimas gali būti nustatytas tik pačiame sprendime, kuriame pateikiamas prašomas išaiškinimas. Šis principas užtikrina vienodą požiūrį į valstybes nares ir kitus teisės subjektus Sąjungos teisės atžvilgiu ir kartu tenkina iš teisinio saugumo principo kylančius reikalavimus (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-292/04, EU:C:2007:132, 37 punktą ir 2012 m. spalio 23 d. Sprendimo *Nelson ir kt.*, C-581/10 ir C-629/10, EU:C:2012:657, 91 punktą).
- 58 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *AREX CZ* (C-414/17, EU:C:2018:1027) 76 punkte jau konstatavo, kad Direktyva 2008/118, kurioje nustatyti, be kita ko, reikalavimai dėl gabenimo pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nedaro jokio poveikio teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimo sąlygoms, numatytoms PVM direktyvoje. Taigi, tame sprendime Teisingumo Teismas savo PVM direktyvos aiškinimo poveikio neapribojo laiko atžvilgiu.
- 59 Vadinasi, taikydamas nacionalinę teisę nacionalinis teismas turi ją aiškinti atsižvelgdamas į šios teisės normų visetą ir taikyti joje pripažintus aiškinimo metodus taip, kad ši teisė būtų išaiškinta kuo labiau atsižvelgiant į PVM direktyvos, kaip ją aiškina Teisingumo Teismas, tekstą ir į jos tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas ir taip būtų laikomasi SESV 288 straipsnio trečios pastraipos (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 19 d. Sprendimo *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, 31 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 60 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad į septintąjį klausimą reikia atsakyti taip: pagal Sąjungos teisę nacionaliniam teismui, nagrinėjančiam nacionalinės mokesčių teisės nuostatą, perkeliančią PVM direktyvos nuostatą, kurią galima aiškinti įvairiai, draudžiama remiantis konstituciniu nacionalinės teisės principu *in dubio mitius* laikytis apmokestinamajam asmeniui palankiausio aiškinimo net ir po to, kai Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks aiškinimas yra nesuderinamas su Sąjungos teise.

### ***Dėl aštuntojo klausimo***

- 61 Atsižvelgiant į atsakymą į septintąjį klausimą, nebereikia atsakyti į aštuntąjį.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 20 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo vieną prekių gabenimą Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, ketindamas įsigyti jas savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, su sąlyga, kad jis turi galimybę priimti sprendimus, kurie gali paveikti tų prekių teisinę padėtį, įskaitant, be kita ko, sprendimą jas parduoti;

nacionalinis teismas, bendrai vertindamas visas konkrečias nagrinėjamos bylos aplinkybes, turi atsižvelgti į tai, kad apmokestinamasis asmuo nuo pat pradžių ketino įsigyti tas prekes savo ekonominei veiklai vykdyti po to, kai jos bus išleistos į laisvą apyvartą paskirties valstybėje narėje, kad nustatytų, prie kurio iš vienas po kito einančių įsigijimų turi būti priskirtas tas gabenimas Bendrijos viduje.

2. Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nacionaliniam teismui, nagrinėjančiam nacionalinės mokesčių teisės nuostatą, perkeliančią Direktyvos 2006/112 nuostatą, kurią galima aiškinti įvairiai, draudžiama remiantis konstituciniu nacionalinės teisės principu *in dubio mitius* laikytis apmokestinamajam asmeniui palankiausio aiškinimo net ir po to, kai Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks aiškinimas yra nesuderinamas su Sąjungos teise.

Parašai.