

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gruodžio 19 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies b punkto i ir iii papunkčiai – 3 straipsnio 1 dalis – Akcizais apmokestinamų produktų įsigijimas Bendrijos viduje – 138 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies b punktas – Tiekimas Bendrijos viduje – Sandorių grandinė su vienu gabenimu – Gabenimo priskyrimas – Gabenimas pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą – Reikšmų kvalifikuojant kaip įsigijimą Bendrijos viduje“

Byloje C-414/17

dėl *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2017 m. birželio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. liepos 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

AREX CZ a.s.

prieš

Odvolací finanční ředitelství

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos teisėjo pareigas einantis septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai K. Jürimäe (pranešėja), C. Lycourgos, E. Juhász ir C. Vajda,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 13 d. posėdžiui,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

- *Odvolací finanční ředitelství*, atstovaujamos T. Rozehnal, D. Jeroušek ir D. Švancara,
 - Čekijos vyriausybė, atstovaujamos J. Vlášil, O. Serdula ir M. Smolek,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, Z. Malášková ir R. Lyal,
- susipažinęs su 2018 m. liepos 25 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1;

toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies b punkto i ir iii papunkčių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *AREX CZ a.s.* (toliau – *Arex*) ir *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė finansų direkcija, čekijos Respublika, toliau – finansų direkcija) dėl *Arex* atliktos pridėtinės vertės mokesčio (PVM) už iš čekijos tiekėjo įsigytus degalus, kurie buvo gabenami iš Austrijos į čekijos Respubliką pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, atskaitos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 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 apmokestinamam produktų tiekimui ir jo 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/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jo laikymu, judėjimu ir kontrole [(OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179, su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30)].“

4 PVM direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

b) prekių įsigijimas už atlygą 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 mažų 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, su pakeitimais padarytais Direktyva 2004/106] – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.

<...>

3. „Akcizais apmokestinami produktai“ – tai energetikos produktai, alkoholis, alkoholiniai gėrimai ir apdorotas tabakas, kaip apibrėžta galiojančiuose [Sąjungos] teisės aktuose, išskyrus dujas, tiekiamas gamtinių dujų paskirstymo sistemomis, ir elektros energiją.“

5 PVM direktyvos 3 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Nukrypstant nuo 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio, šie sandoriai nėra PVM objektas:

a) prekė, kuriai įsigyja apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įsigijimas Bendrijos viduje, kai tokia prekė tiekimas įsigijimo valstybės narės teritorijoje būtų neapmokestinamas pagal 148 ir 151 straipsnius;

b) a punkte ir 4 straipsnyje nenurodyta prekė ir kitą prekė, išskyrus naujas transporto priemonės ar akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimas Bendrijos viduje, kai juos apmokestinamasis asmuo įsigyja savo veiklos žemės ūkyje, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje tikslais, kuriam taikoma ūkininkams skirta vienodo tarifo schema, arba apmokestinamasis asmuo, tiekiantis tik tas prekes ar teikiantis tik tas paslaugas, kurioms PVM atskaita negalima, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo.

2. 1 dalies b punkto nuostata taikoma tik tada, kai tenkinamos šios sąlygos:

a) einamaisiais kalendoriniais metais bendra prekė įsigijimo Bendrijos viduje vertė neviršija ribos, kuri nustato valstybės narės ir kuri negali būti mažesnė nei 10 000 [eur] ar lygiavertė suma nacionaline valiuta;

b) praėjusiais kalendoriniais metais bendra prekė įsigijimo Bendrijos viduje vertė neviršijo a punkte nustatytos ribos.

Ši riba sudaro bendra prekė įsigijimo Bendrijos viduje, kaip nurodyta 1 dalies b punkte, vertė be PVM, mokėtino ar sumokėto valstybėje narėje, kurioje prasidėjo prekės siuntimas ar gabenimas.“

6 Šios direktyvos 20 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„Prekė 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.“

7 Šios direktyvos 138 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės neapmokestina prekė 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 prekės siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

2. Be 1 dalyje nurodyto prekės tiekimo valstybės narės neapmokestina ši sandorį:

<...>

b) akcizais apmokestinamų produktų tiekimo, kai juos pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena prekes įsigyjančiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne į atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai ši asmenų prekė, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu, kai tie produktai siunčiami ar gabenami pagal Direktyvos [92/12, su pakeitimais padarytais Direktyva 2004/106] 7 straipsnio 4 ir 5 dalis arba 16 straipsnį.

<...>“

8 PVM direktyvos 139 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Prekių tiekimo neapmokestinamas [numatytas 138 straipsnio 1 dalyje] <...> netaikomas, kai prekės tiekiamos apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kurių prekės įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį.“

Direktyvos 92/12 ir 2008/118/EB

9 Direktyva 92/12 su pakeitimais, padarytais Direktyva 2004/106 (toliau – Direktyva 92/12), nuo 2010 m. balandžio 1 d. buvo panaikinta 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos (OL L 9, 2009, p. 12). Turint omenyje pagrindinį byloje nagrinjamą sandorį, datas turi būti atsižvelgiama į šias abi direktyvas.

10 Pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalies pirmąją trauką ir Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalies a punktą šios direktyvos taikomos, be kita ko, degalams.

11 Šiose direktyvose tvirtintos specialios taisyklės, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, judėjimu Sąjungos teritorijoje. Šios taisyklės išdėstytos Direktyvos 92/12 15–21 straipsniuose ir Direktyvos 2008/118 17–31 straipsniuose.

12 Direktyvos 2008/118 4 straipsnio 7 punkte „akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas“ apibūdinamas kaip „akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo mutinų procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas“. Direktyvos 92/12 4 straipsnio c punkte, kuris susijęs su „laikino atidėjimo režimu“, pateikta panaši apibrėžtis.

13 Pagal Direktyvos 2008/118 4 straipsnio 9 punktą „registruotas gavėjas“ apibrėžiamas kaip „fizinis ar juridinis asmuo, kuriam paskirties valstybės narės kompetentingos institucijos suteiktas leidimas vykdamas savo veiklą ir tų institucijų nustatytais sąlygomis priimti iš kitos valstybės narės gabenamas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas“. Direktyva 92/12 4 straipsnio d punkte, kuriame vartojamas terminas „registruotas prekybininkas“, jį apibūdino panašiai.

Įekijos teisė

14 Pagal pagrindinį byloje taikomas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 235/2004 redakcijos (toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 1 dalies c punktą:

„Apmokestinami:

<...>

c) iš kitos [Sąjungos] valstybės narės prekės įsigijimas už atlygą, atliekamas apmokestinamojo asmens nacionalinėje teritorijoje vykdamas ekonominę veiklą, arba juridinio asmens, neįsisteigusio arba neįsiregistravusio verslui vykdyti, ir naujos transporto priemonės įsigijimas kitoje valstybėje narėje už atlygą, atliekamas neapmokestinamojo asmens.“

15 Minuto įstatymo 64 straipsnyje, kuriuo Įekijos teisinė sistema perkeltas PVM direktyvos 138 straipsnis, numatyta:

„(1) Mokesčio mokėtojo prekės tiekimas kitai valstybės narės asmeniui, registruotam kaip PVM

mokėtojai kitoje valstybėje narėje, kai šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš nacionalinės teritorijos mokesčių mokėtojo arba įsigyjantio asmens, arba įgalioto trečiojo asmens, yra neapmokestinamas su teise atskaityti mokestį, išskyrus prekių tiekimą asmeniui, kai šiam teikimui netaikomas mokestis kitoje valstybėje narėje.

<...>

(3) Mokesčių mokėtojo akcizais apmokestinamų prekių tiekimas į kitą valstybę narę apmokestinamajam asmeniui, kuris nėra registruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, arba juridiniam asmeniui, kuris nėra registruotas kaip PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, kai šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš nacionalinės teritorijos mokesčių mokėtojo arba įsigyjantio asmens, arba įgalioto trečiojo asmens, yra neapmokestinamas su teise atskaityti mokestį, jeigu siuntimas ar gabenimas atliekamas pagal Akcizų statymą ir prievolę apskaičiuoti akcizus atsiranda įsigyjantajam asmeniui toje valstybėje narėje, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

16 Arex yra įekijos Respublikoje įsteigta bendrovė, kuri iš dviejų įekijos bendrovių įsigijo degalų iš Austrijos.

17 Šis įsigijimas buvo sandorį grandinė. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus pirmą kartą pardavė *Doplerio Mineralöle GmbH*, Austrijoje įsteigta bendrovė, keturioms bendrovėms PVM mokėtojoms, įsteigtoms įekijos Respublikoje (toliau – pirmieji įekijos pirkėjai). Paskui jie buvo kelis kartus iš eilės perparduoti skirtingoms įekijos bendrovėms, prieš galiausiai juos parduodant *Arex*.

18 Pirmieji įekijos pirkėjai sudarė sutartį su bendrove *Garantrans s.r.o.*, kuri į atžvilgiu veikė kaip registruotas gavėjas. Taigi būtent *Garantrans s.r.o.* sumokėjo akcizų už degalus pirmąjį įekijos pirkėjų vardą. Pastarieji nesumokėjo PVM už šiuos sandorius įekijos Respublikoje.

19 Degalai buvo gabenami iš Austrijos į įekijos Respubliką pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą. Juos gabeno *Arex*, naudodama savo transporto priemones.

20 Po mokestinio patikrinimo *Finanční úřad pro Jihočeský kraj* (Pietų Bohemijos regiono mokesčių inspekcija, įekijos Respublika) (toliau – mokesčių institucija) nusprendė, kad, kalbant apie mokestinius laikotarpius, susijusius su 2010 m. sausio–balandžio, rugsėjo, lapkričio ir gruodžio mėnesiais, *Arex* prekių įsigijimas buvo įsigijimas Bendrijos viduje. Remdamasi 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimu *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimu *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786) ir atkreipusi dėmesį į tai, kad, esant sandorį, susijusį su vienu gabenimu Bendrijos viduje, grandinei, jis gali būti priskirtas tik vienam sandoriui, ši institucija nustatė, jog *Arex* vykdytų įsigijimo sandorį vieta buvo Austrijoje, o ne įekijos Respublikoje. Iš tiesų ši bendrovė įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas Austrijoje, nes jai teko rizika, susijusi su šiomis prekėmis, ir ji šias prekes atgabeno į įekijos Respubliką savo sąskaita.

21 Septyniais pranešimais sumokėti papildomus mokesčius mokesčių institucija atsisakė *Arex* suteikti teisę į PVM už šiuos įsigijimo sandorius, kuriuos *Arex* kvalifikavo kaip vidaus įsigijimą, atskaitę, patikslino PVM ir nurodė šiai bendrovei sumokėti baudas.

22 2015 m. liepos 15 d. sprendimu finansų direkcija atmetė *Arex* pateiktą skundą dėl šių

pranešim?. Patvirtinusi mokes?i? institucijos išvadas, ši direkcija pirmiausia atmet? PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punkto taikymo galimybes. Be to, nurodydama 2005 m. liepos 14 d. Sprendim? *British American Tobacco ir Newman Shipping* (C?435/03, EU:C:2005:464) ji teig?, kad prievol? apskai?iuoti PVM n?ra susijusi su akcizu. Galiausiai ji atmet? *Arex* argumentus, pagal kuriuos, atsižvelgiant ? tai, kad taikomas akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režimas, ši bendrov? netur?jo teis?s disponuoti kuru kaip savinink? j? gabenant ir prieš išleidžiant ? laisv? apyvart? ?ekijos Respublikoje. Ji taip pat atmet? galimyb?, nurodyt? *Arex*, padalyti vien? gabenim? Bendrijos viduje ? dalis PVM tikslais.

23 *Krajský soud v ?eských Bud?jovicích* (?eske Budejovic? apygardos teismas, ?ekijos Respublika) atmetus *Arex* skund? d?l šio sprendimo, ji pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme.

24 Šiame teisme *Arex* teigia, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas nebuvo tinkamai perkeltas ? ?ekijos teisin? sistem?. Pagal ši? nuostat? kiekvienas prek?, gabenam? ? kit? valstyb? nar? pagal akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim?, tiekimas apmokestinamajam asmeniui b?t? neapmokestinamas kaip tiekimas Bendrijos viduje. Atsižvelgdama ? šios nuostatos formuluot? ?ek? kalba *Arex* mano, kad kitos šioje nuostatoje nustatytos s?lygos, ?tvirtintos šalutiniame sakinyje, kuris pradedamas jungtuku „kai“, taikomos tik neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims. Tod?l *Arex* mano: kadangi ji turi apmokestinamojo asmens status?, šios s?lygos negali b?ti taikomos.

25 Jei paaišk?s, kad PVM n?ra susij?s su akcizu ir jei bus tikslinga taikyti PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal?, *Arex* pabr?žia, jog negali b?ti ekonomin?s nuosavyb?s perdavimo tuo atveju, kai gabenama pagal akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim?, nes, net jei nuosavyb? perduodama pagal privatin? teis?, ne?manoma disponuoti prek?mis jas gabenant. Gr?sdoma š? teigin? ji pateikia administracinius gabenimo dokumentus, pagal kuriuos ribojama galimyb? disponuoti prek?mis jas gabenant pagal š? režim?, ir ji mano, kad 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimas *EMAG Handel Eder* (C?245/04, EU:C:2006:232) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Euro Tyre Holding* (C?430/09, EU:C:2010:786) neišsprend? klausimo d?l akcizais apmokestinam? produkt? gabenimo.

26 Atsižvelgdamas ? šiuos argumentus prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kelia klausim?, ar *Arex* degal?, kurie gabenti pagal akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim?, ?sigijimas turi b?ti kvalifikuojamas kaip vidinis ?sigijimas, ar kaip ?sigijimas Bendrijos viduje.

27 Tokiomis aplinkyb?mis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, ?ekijos Respublika) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar bet kuris apmokestinamasis asmuo turi b?ti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio 2 dalies b punkt?? Jei ne, kuriems apmokestinamiesiems asmenims ši nuostata taikoma?

2. Jeigu Teisingumo Teismas atsakyt?, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas taikomas tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje (t. y. produkt? ?gij?jas yra apmokestinamasis asmuo, ?registruotas kaip PVM mok?tojas), ar ši? nuostat? reikia aiškinti taip, kad, kai tie produktai siun?iami ar gabenami pagal taikomas Akciz? direktyvos nuostatas, tiekim?, susijus? su [Direktyvoje 2008/118] numatyta proced?ra, reikia laikyti tiekimu, kuriam galima taikyti toje nuostatoje numatyt? neapmokestinim?, net jei [PVM direktyvos] 138 straipsnio 1 dalyje nurodytos s?lygos šiaip jau netenkinamos, atsižvelgiant ? prek? gabenimo priskyrim? 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 tikimų reikia priskirti gabenimą, kad būtų įgyta teisė į neapmokestinimą PVM pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio 1 dalį?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinį proceso dalį

28 Laišku, kuriu Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2018 m. liepos 31 d., *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atstovaujantis advokatas prašė atnaujinti žodinį proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.

29 Šis prašymas pateiktas po 2018 m. liepos 13 d. Teisingumo Teismo kanceliarijos laiško *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atstovaujančiam advokatui, informuojančio, be kita ko, jog *Arex* nebuvo teisėtai atstovaujama per posėdį šioje byloje, taigi, į jos žodines pastabas negali būti atsižvelgta nagrinėjant šį bylą.

30 Nurodęs priežastis ir aplinkybes, kodėl mano, kad buvo neteisėtai atstovaujama *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, advokatas pažymi, kad taip yra pašalinamas trūkumas, ir prašo atnaujinti žodinį proceso dalį, kad *Arex* galėtų pateikti savo pastabas.

31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį iš klausus generalinį advokatą Teisingumo Teismas gali bet kada nutarti pradėti ar atnaujinti žodinį proceso dalį, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodinį proceso dalį šalis pateiktų naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalys ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateiktų nuomonės.

32 Šiuo atveju Teisingumo Teismas, iš klausus generalinės advokato nuomonę, mano, kad žodinės proceso dalies atnaujinimo sąlygos nėra tenkinamos. Iš tiesų *Arex* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme atstovaujančio advokato nurodytos aplinkybės neatitinka sąlygų, kurioms esant numatytas žodinės proceso dalies atnaujinimas. Nagrinėjant atveju Teisingumo Teismas mano, kad turi visą būtina informaciją sprendimui dėl jam pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimti ir kad šis prašymas neturi būti nagrinėjamas remiantis argumentu, dėl kurio jam nebuvo pareikšta nuomonės.

33 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti žodinį proceso dalį.

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

34 Vykstant SESV 267 straipsnyje ?tvirtintai nacionalini? teism? ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo proced?rai, pastarasis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti nauding? atsakym?, kuris jam leist? i?spr?sti nagrin?jam? byl?. Tokiu atveju Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus. I? ties? Teisingumo Teismui pavesta ai?kinti visas S?jungos teis?s nuostatas, kuri? reikia nacionaliniams teismams, kad jie i?spr?st? nagrin?jamas bylas, net jei ?ios nuostatos n?ra ai?skiai nurodytos ?i? teism? Teisingumo Teismui pateiktuose klausimuose (2010 m. spalio 14 d. Sprendimo *Fu?*, C?243/09, EU:C:2010:609, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Otero Ramos*, C?531/15, EU:C:2017:789, 39 punktas).

35 Vadinasi, net jei formaliai ?i?rint pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas apribojo savo klausim? PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies b punkto ai?kinimu, ?i aplinkyb? netrukdo Teisingumo Teismui pateikti jam visapusi?k? S?jungos teis?s i?ai?kinim?, kuris gali b?ti naudingas sprendimui jo nagrin?jamoje byloje priimti, neatsi?velgiant ? tai, ar ?is teismas apie tai u?simin? savo pateiktame klausime. ?iuo klausimu Teisingumo Teismas turi i? visos pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktos informacijos, ypa? i? sprendimo d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? motyvuojamajos dalies, atrinkti ai?skintinus S?jungos teis?s klausimus, atsi?velgdamas ? pagrindin?s bylos dalyk? (?!uo klausimu ?r. 2010 m. spalio 14 d. Sprendimo *Fu?*, C?243/09, EU:C:2010:609, 40 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij? ir 2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Otero Ramos*, C?531/15, EU:C:2017:789, 40 punkt?).

36 ?ioje byloje reikia pa?ym?ti, kad savo klausimais pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s nori su?inoti, ar ?sigijimui, kaip antai nagrin?jamam pagrindin?je byloje, taikomas PVM ?ekijos Respublikoje kaip preki?, siun?iam? arba gabenam? ? kit? valstyb? nar?, ?sigijimui Bendrijos viduje.

37 PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje ir 2 dalies b punkte nustatytos ?sigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimo s?lygos, o ne ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimo s?lygos, kurias numatytos ?ios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i ir iii papunk?iuose.

38 Taigi prejudicinius klausimus reikia performuluoti taip, kad jie yra susij?, kalbant apie pirm?j? ir antr?j? klausimus, su ?ios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunk?iu, o kalbant apie tre?i?j? klausim?, – su ?ios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunk?iu.

D?l pirmojo klausimo

39 Savo pirmuoju klausimu pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas i? esm?s siekia su?inoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi b?ti ai?kinamas taip, kad jis taikomas akcizais apmokestinam? produkt? ?sigijimui Bendrijos viduje, d?l kurio prievol? apskai?iuoti akciz? atsiranda ?i? produkt? siuntimo arba gabenimo paskirties valstyb?je nar?je ir kur? ?vykd? bet koks apmokestinamasis asmuo, ar tik ?sigijimui, kur? ?vykd? apmokestinamasis asmuo, kurio kitiems ?sigijimo atvejams netaikomas PVM pagal ?ios direktyvos 3 straipsnio 1 dal?.

40 Pagal suformuot? jurisprudencij? ai?skinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsi?velgti ne tik ? jos tekst?, bet ir ? kontekst? ir teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (?!uo klausimu ?r. 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C?156/98, EU:C:2000:467, 50 punkt? ir 2018 m. baland?io 19 d. Sprendimo *Firma Hans B?hler*, C?580/16, EU:C:2018:261, 33 punkt?).

41 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkt? PVM taikomas preki? ?sigijimui u? atlyg? Bendrijos viduje, jei apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti ?sigijimai n?ra PVM objektas pagal ?ios direktyvos 3 straipsnio 1 dal?,

Ar šioje akcizais apmokestinamų produktų, kuriuos šioje Bendrijos viduje prievolė apskaituoti akcizai atsiranda šios valstybės narės teritorijoje.

42 Pirma, reikia pažymėti, kad remiantis PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkčio formuliuote negalima vienareikšmiškai nustatyti, ar šalutinis sakinyss „kurio kiti šiojimai nra PVM objektas pagal [šios direktyvos] 3 straipsnio 1 dalis“ yra susijęs tiek su apmokestinamuoju asmeniu, tiek su neapmokestinamuoju juridiniu asmeniu, nurodytu pirmoje iš šių nuostatų, ar jis siejamas tik su pastaruoju asmeniu.

43 Iš tiesų keliose šios nuostatos kalbinėse versijose vartojamas neapibrėžiamasis vardis, galintis atspindėti tiek vienaskaitą, tiek daugiskaitą. Toks atvejis yra visų pirma šios nuostatos versijose vokiečių („deren“), estų („kelle“), ispanų („cuyas“), prancūzų („dont“), italų („i cui“) ar anglų („whose“) kalbomis. Kitose kalbinėse versijose vartojama vardinio daugiskaita. Tai pasakytina apie versijas graikų („οι ομοιόμορφοι“), latvių („kuru“) ir lenkų („w przypadku których“) kalbomis. Galiausiai šios nuostatos versijoje čekų kalba vartojama vardinio vienaskaita, ir jis gali būti susijęs tik su neapmokestinamuoju juridiniu asmeniu („jejíž“).

44 Antra, kalbant apie PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį, pažymėtina, kad šiai nuostatai taikoma pereinamojo laikotarpio PVM schema, susijusi su prekyba Bendrijos viduje, nustatyta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvoje 91/680/EEB, papildančioje bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančioje Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160). Ši schema grindžiama naujo apmokestinimo momento, t. y. prekės šiojimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu perleisti mokestines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės. Šia schema siekiama užtikrinti aiškų valstybių narių mokestinio suvereniteto atskyrimą (šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo X, C-84/09, EU:C:2010:693, 22 ir 23 punktus bei nurodytą jurisprudenciją ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 37 ir 38 punktus).

45 Taigi, bet koks šiojimas Bendrijos viduje, apmokestinamas prekės siuntimo ar gabenimo paskirties valstybėje narėje (toliau – paskirties valstybė narė), yra atitinkamai susijęs su tiekimu Bendrijos viduje, kuris neapmokestinamas valstybėje narėje, kur prasideda šis siuntimas ar gabenimas (toliau – išvežimo valstybė narė). Vadinasi, nuostatoms dėl šiojimo Bendrijos viduje ir tiekimu Bendrijos viduje turi būti suteikta vienoda reikšmė ir apimtis (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232, 29 punktą ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 31 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

46 Trečia, kalbant apie PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktį, reikia pažymėti, kad ši nuostata yra viena iš taisyklių, reguliuojančių šiojimo Bendrijos viduje apmokestinimą ir atitinkamo tiekimu Bendrijos viduje neapmokestinimą. Šios taisyklės išdėstytos atitinkamai šios direktyvos 2 ir 3 bei 138 ir 139 straipsniuose.

47 Viena vertus, pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį prekės šiojimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje šioje apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas atitinka tam tikras sąlygas, yra apmokestinamas PVM paskirties valstybėje narėje, o pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį atitinkamas tiekimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas išvežimo valstybėje narėje.

48 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, atsižvelgiant į generalinės advokatės samprotavimus jos išvados 41 punkte, šios nuostatos materialinė taikymo sritis yra išplėsta ir apima visas „prekes“

ir kad s?voka „prek?s“ apima akcizais apmokestinamus produktus. Darytina išvada, kad su s?lyga, jog tose nuostatose numatytos s?lygos yra ?gyvendintos, sandoriai, susij? su akcizais apmokestinam? produkt? ?sigijimu Bendrijos viduje, yra neapmokestinami PVM išvežimo valstyb?je nar?je kaip prek? tiekimas Bendrijos viduje, ir yra apmokestinami paskirties valstyb?je nar?je kaip ?sigijimas Bendrijos viduje pagal atitinkamai PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? ir 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkt?.

49 Vis d?lto, kadangi apmokestinamojo asmens prek? ?sigijimas Bendrijos viduje jau apmokestintas PVM pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkt?, šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktyje numatyti, kad PVM objektas yra akcizais apmokestinam? produkt? ?sigijimas, ?vykdytas t? pa?i? apmokestinam?j? asmen?, b?t? nereikalinga, nes šis apmokestinimas jau yra ?tvirtintas pirmoje nuostatoje, taip pat atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta pirmesniame šio sprendimo punkte.

50 Kita vertus, nukrypstant nuo PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunk?io, jos 3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad neapmokestinami apmokestinamojo asmens arba neapmokestinamojo juridinio asmens ?vykdyti tam tikri ?sigijimo Bendrijos viduje sandoriai. Be to, šios direktyvos 139 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta, kad jos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas neapmokestinimas netaikomas prek? tiekimui, atitinkan?iam ?sigijim?, nurodyt? min?tos direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje.

51 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis taikomas tais atvejais, kai ?sigijimas Bendrijos viduje, ?vykdytas apmokestinamojo asmens arba neapmokestinamojo juridinio asmens, n?ra apmokestinamas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dal?.

52 Iš to matyti, kad jei prek? ?sigyja apmokestinamasis asmuo, ne visiems apmokestinamiesiems asmenims, bet tik apmokestinamiesiems asmenims, kuri? kiti ?sigijimo Bendrijos viduje sandoriai n?ra apmokestinami PVM pagal pastar?j? nuostat?, taikomas min?tos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis, kad b?t? taikomas PVM už akcizais apmokestinam? produkt? ?sigijim? Bendrijos viduje, už kur? prievol? apskai?iuoti akciz? atsiranda paskirties valstyb?je nar?je.

53 Šiuo klausimu, kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 42 ir 43 punktuose, tok? aiškinim? patvirtina PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktas, iš kurio iš esm?s matyti, kad, „[b]e [šio 138 straipsnio] 1 dalyje nurodyto prek? tiekimo“, tiekimas Bendrijos viduje, atitinkantis prek? ?sigijim? Bendrijos viduje, nurodyt? šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktyje, neapmokestinamas, kai jis ?vykdomas laikantis nustatyt? s?lyg? apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kuri? prek? ?sigijimas Bendrijos viduje, išskyrus akcizais apmokestinamus produktus, neapmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dal?. Kaip generalin? advokat? pažym?jo savo išvados 43 punkte, kaip matyti iš žodži?, kuriais nustatytas PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalyje ?tvirtintas neapmokestinimas, pasirinkimo, šios nuostatos b punkte numatyto neapmokestinimo norminis turinys yra platesnis nei neapmokestinimo, numatyto šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.

54 Šio sprendimo 52 punkte pateiktas aiškinimas taip pat atitinka tiksl?, nurodyt? PVM direktyvos 36 konstatuojamojoje dalyje, kuria siekiama suderinti PVM taikymo tam tikram akcizais apmokestinam? produkt? tiekimui ir j? ?sigijimui Bendrijos viduje tvark? su toki? produkt? gabenimo ? kit? valstyb? nar? proced?romis ir deklaravimo prievol?mis, nustatytomis direktyvose 92/12 ir 2008/118. Iš ties?, kadangi PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis taikomas akcizais apmokestinam? produkt? ?sigijimui Bendrijos viduje, už kur? prievol? apskai?iuoti akciz? atsiranda paskirties valstyb?je nar?je, toks aiškinimas reiškia, kad tokie

Įsigijimai yra apmokestinami PVM toje pačioje valstybėje narėje, net ir tais atvejais, kai įgijėjo kitiems įsigijimo sandoriams netaikomas PVM pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.

55 Šiuo atveju, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi jurisdikciją nustatyti ir vertinti nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad kitiems įsigijimo sandoriams Bendrijos viduje, kuriuos vykdo Arex, taikoma nukrypti leidžianti nuostata, numatyta PVM direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje. Tuo atveju, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis visų pagrindinės bylos aplinkybių vertinimu, padarytų tokį išvadą, jis turėtų taikyti ne PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkčio nuostatas, bet šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio nuostatas, tam, kad nustatytų, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas Arex degalų įsigijimas turi būti apmokestinamas PVM paskirties valstybėje narėje kaip įsigijimas Bendrijos viduje.

56 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas akcizais apmokestinamų produktų įsigijimui Bendrijos viduje, dėl kurio prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda paskirties valstybėje narėje ir kurį vykdo apmokestinamasis asmuo, kurio kitiems įsigijimo atvejams netaikomas PVM pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.

Dėl antrojo klausimo

57 Savo antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant tų pačių akcizais apmokestinamų produktų įsigijimo vienas po kito vykdytų sandorių grandinei ir kai šie produktai buvo tik vienu kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tokio subjekto, atsakingo už minėtų akcizų sumokėjimą paskirties valstybėje narėje, vykdytas įsigijimas turi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, apmokestinamu PVM pagal šią nuostatą, net kai toks gabenimas negali būti priskirtas prie šio įsigijimo.

58 Remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, atrodo, kad asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti akcizus už pagrindinėje byloje nagrinėjamus degalus, nėra Arex, tačiau tai yra pirmieji įekijos pirkėjai. Atsižvelgiant į tai, antruoju klausimu siekiama nustatyti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas gabenimas Bendrijos viduje būtinais reikšmės priskirti prie šio pirkėjo vykdyto įsigijimo, nes jie privalo sumokėti tuos akcizus, ir jis negali būti siejamas su kitu įsigijimu, šiuo atveju vykdytu Arex.

59 Šiuo klausimu, kaip matyti iš PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunkčio formuluotės, kaip išdėstyta šio sprendimo 41 punkte, tam, kad pagal šią nuostatą būtų taikomas PVM paskirties valstybėje narėje akcizais apmokestinamų produktų įsigijimui Bendrijos viduje, turi būti vykdytos trys kumuliacinės sąlygos.

60 Pagal į įpreziumuojama, pirma, kad sandoris yra įsigijimas Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 20 straipsnį, antra, kad šis sandoris susijęs su akcizais apmokestinamais produktais, už kuriuos prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda paskirties valstybėje narėje, ir, trečia, kad minėtas sandoris vykdo apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.

61 Dėl pirmos sąlygos primintina, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 20 straipsnį, yra vykdomas kai teis kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įsigyjančiam asmeniui ir tiekėjas rodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą

valstyb? nar? ir išsiuntus ar išgabenus jos fiziškai neb?ra tiekimo valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 27 ir 42 punktus ir 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo *X*, C?84/09, EU:C:2010:693, 27 punkt?). S?lyga, susijusi su sien? kirtimu tarp valstybi? nari?, yra ?sigijimo Bendrijos viduje b?tinas elementas (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 37 punkt?).

62 Tik ?sigijimas, kuris apima visas šias s?lygas, gali b?ti laikomas ?sigijimu Bendrijos viduje.

63 Vadinasi, kai d?l keli? ?sigijimo Bendrijos viduje už atlyg? sandori? atliekamas tik vienas preki? siuntimas arba gabenimas Bendrijos viduje, šis siuntimas arba gabenimas negali b?ti priskirtas tik prie vieno iš ši? ?sigijimo sandori?, kuris vienintelis bus apmokestinamas paskirties valstyb?je nar?je kaip ?sigijimas Bendrijos viduje, jei tenkinamos kitos PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatytos s?lygos (pagal analogij? žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C?245/04, EU:C:2006:232, 45 punkt?).

64 Toks aiškinimas yra b?tinas siekiant paprastai pasiekti pereinamojo laikotarpio tvarkos d?l sandori? Bendrijos viduje, kuria norima perleisti, kaip matyti iš šio sprendimo 44 punkto, mokesťines pajamas valstybei narei, kur galutinai suvartojamos atsi?stos ar atgabentos prek?s, tiksl?. Šis perleidimas tikrai yra užtikrinamas vieno sandorio, d?l kurio atsiranda jud?jimas Bendrijos viduje, atveju (pagal analogij? žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C?245/04, EU:C:2006:232, 40 punkt?).

65 Kalbant apie antr?j? iš šio sprendimo 60 punkte nurodyt? s?lyg?, reik?t? paaiškinti, kad prievol? apskai?iuoti akciz? paskirties valstyb?je nar?je yra susijusi produkt?, kuriems taikomas akcizas pagal laikino akciz? mok?jimo atid?jimo režim? remiantis Direktyva 92/12 arba Direktyva 2008/118, siuntimu arba gabenimu. Ši s?lyga atspindi PVM direktyvos 36 konstatuojamojoje dalyje nurodyt? tiksl?, kad akcizais apmokestinami produktai b?t? apmokestinami akcizais ir PVM toje pa?ioje valstyb?je nar?je.

66 Vis d?lto remiantis šia s?lyga niekaip negalima manyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktyje nurodytas apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris turi sumok?ti akciz?, turi b?ti apmokestinamas PVM pagal ši? nuostat? paskirties valstyb?je nar?je, net jei gabenimas Bendrijos viduje negali b?ti priskirtas prie šio ?sigijimo.

67 Be to, aiškinimas, pagal kur? ?sigijimas turi b?ti apmokestinamas PVM pagal min?t? nuostat?, net jei gabenimas Bendrijos viduje negali b?ti priskirtas prie jo, prieštaraut? s?lyg? kumuliaciniam pob?džiui, primintam šio sprendimo 60 punkte. Iš ties? remiantis juo b?t? galima apmokestinti ?sigijim?, kuris n?ra susij?s su gabenimu Bendrijos viduje, PVM paskirties valstyb?je nar?je, ir kuris d?l šios priežasties neatitinka vis? s?lyg?, reikaling? tam, kad b?t? laikomas ?sigijimu Bendrijos viduje.

68 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi b?ti aiškinamas taip, kad, esant ?sigijimo vienas po kito ?vykdyt? sandori?, d?l kuri? buvo ?vykdytas tik vienas akcizais apmokestinam? produkt? gabenimas Bendrijos viduje pagal akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režim?, grandinei, ?kio subjekto, atsakingo už akciz? sumok?jim? paskirties valstyb?je nar?je, ?vykdytas ?sigijimas neturi b?ti laikomas ?sigijimu Bendrijos viduje, apmokestinamu PVM pagal ši? nuostat?, kai toks gabenimas negali b?ti priskirtas prie šio ?sigijimo.

D?l tre?iojo klausimo

69 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia

sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant tų pačių akcizais apmokestinamų produktų sigijimo vienas po kito vykdymo sandorių grandinei ir kai šie produktai buvo tik vieną kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, tai, kad šie produktai yra gabenami pagal šį režimą, yra lemiamas veiksnys siekiant nustatyti, prie kurio sigijimo turėtų būti priskirtas gabenimas apmokestinimo PVM pagal šią nuostatą tikslais.

70 Šiuo klausimu, kaip matyti iš jurisprudencijos dėl PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies aiškinimo, sandorių, kurie yra dviejų vienas po kito einančių tiekimų, dėl kurių buvo vykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandinės atveju gabenimas Bendrijos viduje gali būti priskiriamas tik prie vieno iš dviejų tiekimų, kuris vienintelis bus neapmokestintas pagal šią nuostatą, ir siekiant nustatyti, kuris iš dviejų tiekimų turi būti siejamas su gabenimu Bendrijos viduje, turi būti bendrai vertintos visos konkrečaus atvejo aplinkybės. Atliekant šį vertinimą reikia, be kita ko, nustatyti, kada vyko antrasis teisų kaip savininkui disponuoti preke perdavimas galutiniam jį sigijusiam asmeniui. Iš tiesų, jei antrasis šios teisų perdavimas, t. y. antrasis tiekimas, vyksta prieš gabenimą Bendrijos viduje, prie pastarojo negali būti priskiriamas pirmasis tiekimas pirmojo prekų sigijusio asmens naudai (šiuo klausimu žr. 2017 m. liepos 26 d. Sprendimo *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, 34–36 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

71 Atsižvelgiant tikslą, nurodytą šio sprendimo 64 punkte, ankstesniame punkte nurodytą jurisprudenciją reikia taikyti vertinant sandorius, kurie, kaip ir nagrinjamieji pagrindinėje byloje, sudaro kelių vienas po kito akcizais apmokestinamų produktų sigijimo sandorių, dėl kurių vykdytas tik vienas gabenimas Bendrijos viduje, grandinę.

72 Vadinasi, siekiant nustatyti iš pagrindinėje byloje nagrinjamą sigijimo sandorių grandinės sandorį, su kuriuo turi būti siejamas gabenimas Bendrijos viduje ir kuris dėl šios priežasties vienintelis turi būti laikomas sigijimu Bendrijos viduje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi bendrai vertinti visas konkrečaus atvejo aplinkybes, visų pirma kada *Arex* perduota teisė disponuoti turtu kaip savininkei. Tuo atveju, kai šis perdavimas vyko prieš gabenimą Bendrijos viduje, jis turi būti priskirtas prie *Arex* vykdyto sigijimo ir šis sigijimas turi būti laikomas sigijimu Bendrijos viduje.

73 Atliekant šį bendrą vertinimą, tai, kad pagrindinėje byloje nagrinjami degalai buvo gabenami pagal akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, vis dėlto negali būti lemiamas veiksnys nustatant pagrindinėje byloje nagrinjamą sigijimo sandorių grandinės sandorį, prie kurio priskirtinas gabenimas.

74 Iš tiesų šio sprendimo 70 punkte primintoje jurisprudencijoje lemiamas veiksnys priskiriant gabenimą prie vieno ar prie kito vienas po kito vykdymo sigijimo sandorių grandinės sandorio yra laiko kriterijus, nes juo akcentuojamas momentas, kai sulygos, susijusios su gabenimu Bendrijos viduje ir teisų disponuoti turtu kaip savininkui perdavimu, yra atitinkamai vykdytos.

75 Dėl pastarosios sulygos pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog ji reiškia ne nuosavybės teisų perdavimą taikomoje 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). Teisų disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas nereikalauja, kad šalis, kuriai šis turtas perduotas, jį turėtų fiziškai arba kad minėtasis 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).

76 Reikėtų pažymėti, kad direktyvose 92/12 ir 2008/118 nustatyta akcizais apmokestinamų

produkt? akciz? bendroji sistema. Nors šiose direktyvose šiuo tikslu, be kita ko, nustatyti reikalavimai dėl gabenimo pagal akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim?, jos nedaro jokio poveikio prek? nuosavyb?s teis?s arba teis?s disponuoti preke kaip savininkui perdavimo sąlygoms.

77 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad PVM apmokestinimo momentas, dėl kurio susidaro prievolei apskaičiuoti mokest? b?tinios teisins sąlygos, yra prek?s tiekimas ar importas, o ne akcizo taikymas tai prekei (2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, 41 punktą).

78 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad po to, kai *Arex* įsigijo pagrindinę byloje nagrinjamą degal? iš savo įekijos sutartini? partneri?, ji juos pasiėm? ir supyl? į savo talpyklas prieš juos gabendama savo transporto priemonėmis iš Austrijos į įekijos Respubliką. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad atrodo, jog pagal įekijos teis? teis? ? ši? prek? nuosavyb? *Arex* buvo perduota šio supylimo momentu. Su sąlyga, kad tai patikrins prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, iš šios bylos medžiagos matyti, jog vienintelis gabenimas Bendrijos viduje įvyko, kai buvo perduota teis? disponuoti prekėmis kaip savininkei *Arex*, todėl jos įvykdyti įsigijimo sandoriai turi būti laikomi įsigijimu Bendrijos viduje.

79 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant t? pačią akcizais apmokestinamą produktą įsigijimo vienas po kito įvykdyt? sandori? grandinei ir kai šie produktai buvo tik vieną kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim?, tai, kad šie produktai yra gabenami pagal šį režim?, nėra lemiamas veiksnys siekiant nustatyti, prie kurio įsigijimo turėtų būti priskirtas gabenimas apmokestinimo PVM pagal šį nuostat? tikslais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

80 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? 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 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas akcizais apmokestinamą produktą įsigijimui Bendrijos viduje, dėl kurio prievolė apskaičiuoti akciz? atsiranda paskirties valstybėje narėje ir kur? įvykd? apmokestinamasis asmuo, kurio kitiems įsigijimo atvejams netaikomas pridėtinės vertės mokestis pagal šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalį.**
- 2. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto iii papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant įsigijimo vienas po kito įvykdyt? sandori?, dėl kuri? buvo įvykdytas tik vienas akcizais apmokestinamą produktą gabenimas Bendrijos viduje pagal akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim?, grandinei, ?kio subjekto, atsakingo už akciz? sumokėjimą paskirties valstybėje narėje, įvykdytas įsigijimas neturi būti laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, apmokestinamu pridėtinės vertės mokesčiu pagal šį nuostat?, kai toks gabenimas negali būti priskirtas prie šio įsigijimo.**
- 3. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktis turi būti aiškinamas taip, kad, esant t? pačią akcizais apmokestinamą produktą įsigijimo vienas po kito įvykdyt? sandori? grandinei ir kai šie produktai buvo tik vieną kartą gabenti Bendrijos viduje pagal akciz? mokėjimo laikino atidėjimo režim?, tai, kad šie produktai yra gabenami pagal šį režim?, nėra lemiamas veiksnys siekiant nustatyti, prie kurio įsigijimo turėtų būti**

priskirtas gabenimas apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu pagal šią nuostatą tikslais.

Parašai.

* Proceso kalba: čekė.